

Constitución Española y Derecho Financiero. Estudios en Memoria de Ángel Aguallo Avilés

Directoras:

Esther Bueno Gallardo y Ana Molina Lebron

Coordinadora:

Julia López Espejo



Derecho Financiero
y Tributario

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y DERECHO FINANCIERO.
ESTUDIOS EN MEMORIA DE ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

COLECCIÓN DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo

Consejo Asesor

Francisco Adame Martínez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

Yolanda García Calvente, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

Amparo Grau Ruiz, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.

Felipe Alonso Murillo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid.

Aurora Ribes Ribes, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

Luz Ruibal Pereira, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

Saturnina Moreno González, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Jesús Ramos Prieto, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide.

José Antonio Fernández Amor, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y DERECHO FINANCIERO. ESTUDIOS EN MEMORIA DE ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

ESTHER BUENO GALLARDO
ANA MOLINA LEBRON
(DIRECTORAS)

JULIA LÓPEZ ESPEJO
(COORDINADORA)



AGENCIA ESTATAL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
MADRID, 2026

Primera edición: abril de 2026.

En la página web de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, www.boe.es, apartado de *La Editorial del BOE/Colecciones*, se incluyen las instrucciones para envío de originales, normas para su presentación y modelo de solicitud de publicación en esta colección que el autor deberá cumplimentar.

La AEBOE no se solidariza con las opiniones sostenidas por los autores de los originales publicados.

- © De los contenidos, sus autores
- © Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado para esta edición



Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons-Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional-CC BY-NC-ND 4.0

<https://cpage.mpr.gob.es>

NIPO: 144-26-033-5 (edición en papel)
144-26-034-0 (edición en línea, PDF)
144-26-035-6 (edición en línea, ePUB)

ISBN: 978-84-340-3126-5

Depósito legal: M-10816-2026

IMPRENTA NACIONAL DE LA AGENCIA ESTATAL
BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Avenida de Manoteras, 54. 28050 Madrid



ÍNDICE GENERAL

	Páginas
PRESENTACIÓN. <i>Esther Bueno Gallardo y Ana Molina Lebron</i>	25
SEMBLANZA PROFESIONAL. Ángel como Profesor Universitario, Letrado del Tribunal Constitucional y Magistrado del Tribunal Supremo ..	29
SEMBLANZA PERSONAL. <i>Familia y amigos de Ángel Aguillo</i>	43
I. ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL	49
CAPÍTULO 1. LA FISIÓN DE PROPIEDAD Y PODER PÚBLICO, VIGA MAESTRA DE LA REVOLUCIÓN CONSTITUCIONAL EN ESPAÑA. Ignacio Borrajo Iniesta	51
1. Preliminar	51
2. Un dictamen de Alonso Martínez	52
3. El Antiguo Régimen: el dominio personal absoluto	54
4. La revolución liberal (1808-1845)	55
5. El alumbramiento de un nuevo sistema jurídico	56
6. La abolición de los señoríos	57
6.1 La Nación española	58
6.2 Las consecuencias de la abolición de los señoríos	60
6.3 Señoríos jurisdiccionales versus territoriales y solariegos	61
6.4 La vigencia indefinida del Derecho de abolición	61
7. Observaciones finales	63
Bibliografía	64

	Páginas
CAPÍTULO 2. PARLAMENTO Y TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: EL CONTROL DEL DEBATE PARLAMENTARIO POR LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL. Juan Carlos Duque Villanueva	67
1. Introducción	67
2. El parlamento como sede natural del debate político	68
3. Restricciones al debate parlamentario en la jurisprudencia constitucional	72
3.1 La facultad de las mesas de las cámaras de inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias manifiestamente ilegales o inconstitucionales	72
3.2 El control por el Tribunal Constitucional de las declaraciones políticas de los parlamentos	76
3.3 El control por el Tribunal Constitucional de la admisión a trámite de las iniciativas parlamentarias	81
4. A modo de conclusión	86
Bibliografía	89
II. ESTUDIOS DE «DERECHO FINANCIERO CONSTITUCIONAL» ...	93
PRIMERA PARTE. SOBRE PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO, TRIBUTOS Y LÍMITES CONSTITUCIONALES ...	93
CAPÍTULO 3. EL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO Y SU RELEVANCIA EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO. Diego González Ortiz	95
1. Introducción	95
2. La interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador	98
3. Crítica a los argumentos que justificarían la interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador	102
4. Revisión de la relevancia del concepto constitucional de tributo	106
5. La extensión de los límites constitucionales a la LPGE y al Decreto-ley	109
6. El concepto constitucional de tributo	112
Bibliografía	116
CAPÍTULO 4. LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS. Isaac Merino Jara	119
1. Introducción	119
2. La heterogeneidad de las prestaciones patrimoniales no tributarias	120

	Páginas
3. La dificultad de definir sus contornos	122
4. Inconcreción e insuficiencia de su régimen jurídico	127
5. Las prestaciones patrimoniales no tributarias en la hacienda local, en particular, la relativa a la recogida, transporte y tratamiento de residuos	134
6. Consideraciones finales	144
CAPÍTULO 5. EL SERVICIO DE TRATAMIENTO DE RESIDUOS MUNICIPALES Y LA COMPETENCIA DE LAS DIPUTACIONES PROVINCIALES: ¿TASA, PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIA O PRECIO PÚBLICO? Antonio José Sánchez Pino	145
1. Introducción	145
2. La potestad tributaria de la diputación provincial	147
3. Potestad tributaria de la diputación provincial para el establecimiento de una tasa por el servicio de tratamiento de residuos municipales en la provincia	150
4. La financiación del servicio de tratamiento y eliminación de residuos domésticos conforme a la Ley 7/2022	155
5. Competencia de la diputación provincial para aprobar una ordenanza reguladora del precio público para el tratamiento de residuos de recepción no obligatoria	164
Bibliografía	167
CAPÍTULO 6. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO. ALGUNAS REFLEXIONES CONSTITUCIONALES. María Ángeles García Frías	169
1. Introducción. Acotación del objeto de estudio	170
2. La polémica existencia de la imposición sobre el patrimonio	171
3. La azarosa vida del Impuesto sobre el Patrimonio	173
3.1 La creación del Impuesto extraordinario sobre el patrimonio (1978)	173
3.2 La Ley 19/1991, de 6 de junio	173
3.3 La cesión a las Comunidades Autónomas (1996)	174
3.4 Los periodos de supresión temporal	174
3.5 Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. El regreso a la vigencia indefinida del IP	176
3.6 El Recurso de Inconstitucionalidad número 1798-2021	177
4. La aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) como Impuesto complementario al Impuesto sobre el Patrimonio	179

	Páginas
5. Imposición sobre el Patrimonio y Constitución	181
6. El Impuesto sobre el Patrimonio como impuesto cedido. El ejercicio de sus competencias para regular el impuesto por parte de las CC.AA	185
6.1 La bonificación del 100 % en el IP	186
6.2 Acciones legislativas autonómicas sobre elementos cuantitativos del IP	188
6.2.1 El mínimo exento	189
6.2.2 La Tarifa	191
6.2.3 Deducciones y bonificaciones	192
Bibliografía	194
CAPÍTULO 7. EL TIEMPO Y LOS TRIBUTOS. Joaquín Huelin Martínez de Velasco	197
1. Introducción	197
2. La entrada en vigor de nuevas figuras tributarias para regir hechos imponibles consolidados y consumados en el pasado: su consideración desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica	199
3. La reiteración de actos administrativos anulados: la doctrina del doble tiro y su actual configuración jurisprudencial	203
4. Los efectos en el tiempo de los cambios de jurisprudencia y de doctrina administrativa	208
Bibliografía	212
CAPÍTULO 8. SOBRE LA RETROACTIVIDAD O IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Antonio Cubero Truyo	215
1. Introducción. Nuestros puntos en común	216
2. En común en la docencia: a la conquista de los estudiantes, con la idea de facilitarles las cosas con manuales y legislaciones. Un repaso simplemente <i>manualístico</i> al asunto de la retroactividad	216
2.1 Primera táctica. Analizar la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, sabiendo situar por un lado el momento de la entrada en vigor de la norma y por otro lado cuándo comenzará a aplicarse la nueva norma al tributo o los tributos afectados	219
2.1.1 Comienzo de la vigencia de las normas tributarias	219
2.1.2 Cese de la vigencia de las normas tributarias	220
2.2 Segunda táctica. Continuar el análisis de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, aclarando la necesidad de distinguir no entre tributos periódicos o instantáneos sino entre tributos con o sin periodo impositivo	222

2.3 Tercera táctica. Tener clara cuál es la posición de la Constitución sobre la retroactividad, valorando la omisión de las normas tributarias en el texto final frente a la mención en el anteproyecto	224
2.4 Cuarta táctica. Enseñar a definir en cada caso cuál es el grado de retroactividad (auténtica o impropia), dado que ello influye en el examen de su constitucionalidad	226
2.4.1 Doctrina del Tribunal Constitucional	226
2.4.2 Retroactividad auténtica o de grado máximo	227
2.4.3 Retroactividad impropia o de grado medio	227
2.5 Quinta táctica. Subrayar que el grado de previsibilidad es uno de los factores relevantes a la hora de decidir si los supuestos de retroactividad impropia vulneran el principio de seguridad jurídica	230
2.6 Sexta táctica. Subrayar que el alcance o la importancia cuantitativa de la medida es uno de los factores relevantes a la hora de decidir si los supuestos de retroactividad impropia vulneran el principio de seguridad jurídica	232
3. En común en la investigación: la defensa a ultranza del análisis constitucional del Derecho Financiero y Tributario. ¿Cuáles son los asuntos pendientes de construcción o reconstrucción en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de retroactividad? ..	233
Bibliografía	235
 CAPÍTULO 9. LA REGULACIÓN DE LA MATERIA TRIBUTARIA MEDIANTE DECRETOS-LEYES. Alejandro Menéndez Moreno	 237
 SEGUNDA PARTE. DERECHOS FUNDAMENTALES Y DEBER DE CONTRIBUIR	 263
 CAPÍTULO 10. INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y EL ENTORNO VIRTUAL (A PROPÓSITO DE LA STS 1207/2023, DE 29 DE SEPTIEMBRE REC. CAS. 4542/2021). Francisco José Navarro Sanchís ...	 265
1. Algunas consideraciones sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio	265
2. El examen de los datos contenidos en ordenadores o dispositivos de almacenamiento de información: ¿es domicilio?	267
3. El derecho al entorno virtual: ¿es un derecho fundamental de nueva generación o una síntesis de varios derechos? Reflexión sobre la posible aplicación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal	277

	Páginas
CAPÍTULO 11. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO: HISTORIA Y PRESENTE. Florián García Berro	285
1. Nota previa	286
2. La construcción de una teoría sobre el derecho a no autoinclinarse «al compás» de la jurisprudencia del TEDH	287
2.1 El origen de las inquietudes doctrinales sobre el significado del derecho a no autoinclinarse en el ámbito tributario	287
2.2 El significado de los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia: el derecho a no autoinclinarse del obligado tributario	289
2.3 Derecho a no autoinclinarse y tramitación separada del procedimiento sancionador	293
3. El estado presente de la cuestión: la respuesta del Tribunal Supremo al problema de la utilización de pruebas autoinclinatorias. Últimas dudas de constitucionalidad	294
3.1 Antecedentes: la STS de 23 de julio de 2020 y su caracterización del derecho a no autoinclinarse como «derecho a la no utilización de pruebas»	294
3.2 La supuesta existencia de pruebas excluidas del ámbito de protección del derecho a no autoinclinarse: la STS de 4 de diciembre de 2025	296
3.2.1 El supuesto de hecho y las cuestiones precisadas de una solución del Tribunal	296
3.2.2 Premisa: el trasvase indiscriminado de pruebas al expediente sancionador puede ser contrario al derecho a no autoinclinarse	297
3.2.3 El concepto de «pruebas independientes de la voluntad del sospechoso»	298
3.2.4 Argumentos adicionales para secundar la solución adoptada: apelación a la doctrina del caso <i>O'Hallorand y Francis</i>	301
3.2.5 Buscando apuntalar la solución: otras razones orientadas a rechazar en el caso la protección del derecho a no autoinclinarse	304
3.2.6 La doctrina establecida en la sentencia	309
4. Epílogo: presente y futuro (inmediato) del derecho a no autoinclinarse del obligado tributario	311
Bibliografía	314

CAPÍTULO 12. NOTAS SOBRE LA EXCLUSIÓN DE LA PRUEBA ILÍCITA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y PRINCIPALES COROLARIOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. Esther Bueno Gallardo	317
1. Razones iusfundamentales y de oportunidad justifican el análisis de la prueba ilícita en el ámbito tributario	318
2. El fundamento último de la regla de exclusión: la protección del sistema de derechos fundamentales	322
3. La configuración constitucional de la exigencia de exclusión de la prueba ilícita	324
3.1 Aproximación a su contenido	324
3.2 La determinación del ámbito de aplicación de la regla de exclusión	325
3.2.1 El anclaje constitucional de la exigencia de exclusión de la prueba ilícita en el <i>derecho a un proceso con todas las garantías</i> (art. 24.2 CE) y su configuración como manifestación <i>autónoma</i> de este derecho	325
3.2.2 La aplicación del derecho a un proceso con todas las garantías: <i>directa</i> a los procesos judiciales, <i>modalizada</i> al procedimiento tributario sancionador e <i>indirecta</i> o <i>refleja</i> a los procedimientos de aplicación de los tributos	331
3.3 El presupuesto de aplicación de la exigencia de exclusión probatoria ..	336
3.3.1 La garantía resulta aplicable cuando se vulnera un derecho <i>fundamental</i> , cualquiera que sea su naturaleza – <i>sustantiva</i> o <i>procesal</i> –, el <i>autor</i> y el <i>destinatario</i> de dicha violación	337
3.3.2 Únicamente ha de privarse de eficacia probatoria a las pruebas provenientes de vulneraciones <i>culpables</i> de derechos fundamentales	342
3.4 El alcance de la garantía de exclusión probatoria: la prohibición de <i>valoración</i> de las pruebas ilegítimamente obtenidas	346
3.5 El objeto de la garantía constitucional de exclusión de la prueba ilícita	350
3.5.1 La interdicción de valoración de la prueba directa	350
3.5.1.1 El concepto de prueba directa y su naturaleza <i>intrínsecamente ilegítima</i>	350
3.5.1.2 Un apunte relativo a la incorrectamente denominada «excepción de buena fe»	354
3.5.1.3 La aplicación –puntual– a la prueba <i>directa</i> de la denominada <i>conexión de antijuridicidad</i> (y consi-	

	Páginas
guiente juicio de ponderación): la STC 97/2019, de 16 de julio	357
3.5.2 Sobre la prohibición de valoración de la prueba derivada ...	361
3.5.2.1 El concepto de prueba derivada. Su <i>necesaria relación de causalidad</i> con la prueba directa. Las pruebas derivadas, <i>en principio</i> , son <i>intrínsecamente legítimas</i>	361
3.5.2.2 Los supuestos en los que procede la exclusión de la prueba derivada. La denominada «conexión de anti-juridicidad»	364
a. La «conexión de antijuridicidad» a la luz de la jurisprudencia constitucional. Las denominadas perspectivas «interna» y «externa»	364
b. Los parámetros <i>determinantes</i> de la exclusión de la prueba derivada: la <i>intensidad de la conexión causal</i> y/o el <i>grado de culpabilidad</i> del artífice de la lesión del derecho	373
4. Recapitulación final	375
CAPÍTULO 13. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y LA MOTIVACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS. Jesús Cudero Blas	377
1. El principio de proporcionalidad en materia sancionadora. Su inclusión en el artículo 25.1 de la Constitución. Doctrina de los tribunales (nacionales e internacionales) al respecto	377
2. El principio de proporcionalidad en materia sancionadora en la concreta actividad de imposición de sanciones tributarias: la importancia de la motivación del acuerdo sancionador y la asimetría con la labor de los jueces penales	380
3. La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección Cuarta) 2596/2025, de 5 de junio (casación 2014/2023)	385
4. Conclusiones	392
Bibliografía	393
CAPÍTULO 14. LA NECESARIA REFORMA DEL SISTEMA DE RECURSOS EN EL ÁMBITO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. A VUELTAS CON LA DOCTRINA SAQUETTI Y SU FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. Ana Molina Lebron	395

1. Introducción. Antecedentes y planteamiento de la cuestión. El derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior	396
2. El derecho al recurso. Nacimiento y evolución del recurso de casación: del modelo tradicional al paradigma del interés casacional objetivo en España	401
2.1 El derecho al recurso en el ordenamiento español. El orden contencioso-administrativo en materia tributaria	401
2.2 Origen y evolución del recurso de casación en el ordenamiento español. El recurso de casación en el orden contencioso-administrativo	405
3. El derecho a la doble instancia en materia penal ¿El nivel de protección que la doctrina constitucional ha otorgado a ese derecho en el proceso penal, debería alcanzarse en el proceso contencioso-administrativo? Referencia al asunto Cesario Gómez Vázquez contra España	410
4. La revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior en los procedimientos sancionadores administrativos y tributarios	415
4.1 Origen del problema de la doble instancia en el procedimiento sancionador	415
4.2 El artículo 2 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos	417
4.2.1 ¿Qué se entiende por Tribunal superior?	420
4.2.2 El carácter de naturaleza penal de la sanción, como requisito para el acceso a la revisión de la culpabilidad. Los criterios Engel	421
4.3 Los pronunciamientos jurisprudenciales tras la doctrina Saquetti ...	424
4.3.1 La jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior	424
4.3.2 La jurisprudencia constitucional en relación con la doble instancia sancionadora	428
4.3.3 Las nuevas demandas ante el Tribunal de Estrasburgo: Caravella Invest S. L. y J. Balasch, la nueva saga Saquetti	430
5. La Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa: reconocimiento por el legislador del derecho a la doble instancia en todos los procedimientos sancionadores	432
6. Derecho comparado. Especial referencia al ordenamiento alemán ...	435
7. Conclusiones y propuestas de <i>lege ferenda</i>	437
Bibliografía	438

	Páginas
III. ESTUDIOS DE «DERECHO FINANCIERO ORDINARIO»	443
TERCERA PARTE. REFLEXIONES DE DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO	443
CAPÍTULO 15. ACERCA DE LA INSOSLAYABLE NECESIDAD DE REIVINDICAR LA MORAL COMO LÍMITE DE LOS NEGOCIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS. Manuel Vicente Garzón Herrero	445
1. Introducción	446
2. Justificación del trabajo	448
3. Los negocios jurídicos tributarios	452
4. Autonomía de la voluntad	454
5. Significado y alcance de la moral en el artículo 1255 del Código Civil	459
6. Algunos ejemplos de cuestiones que podrían plantearse ante los poderes públicos como contrarias a la moral	460
7. Moralidad de los entes con poder tributario en los negocios tribu- tarios	465
Bibliografía	467
CAPÍTULO 16. LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: DERECHO POSI- TIVO Y JURISPRUDENCIA. Juan Martín Ruiz	469
1. Ideas preliminares	470
1.1 Precisión terminológica	470
1.2 Tipología	471
2. La doctrina científica ante la exclusión de las conductas antijurídi- cas del hecho imponible de los tributos	472
2.1 Consideraciones previas	472
2.2 El Estado como ente inmoral y su condición de cómplice	473
2.3 La presunta identidad de objetivos en el tributo y la sanción	475
2.3.1 Introducción	475
2.3.2 La extensión material del principio <i>non bis in idem</i>	475
2.3.3 La disparidad de pretensiones en ambas instituciones jurí- dicas	476
2.4 El principio de coherencia en el ordenamiento jurídico	476
3. El Derecho positivo español: supuestos de tributación de actos ilícitos ...	477
3.1 Introducción	477

3.2 El Derecho positivo como «prueba medio» a la hora de desacreditar la tesis del principio de coherencia del ordenamiento jurídico	477
4. La jurisprudencia española en materia de tributación de actividades ilícitas	482
4.1 Introducción	482
4.2 Las resoluciones judiciales más significativas en esta materia	482
4.2.1 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 31 de diciembre de 1991	482
4.2.2 La sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994	483
4.2.3 La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1996	483
4.2.4 La sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 24 de febrero de 1998	484
4.2.5 La sentencia de la Audiencia Provincial de Pamplona de 7 de septiembre de 1998	484
4.2.6 La sentencia de la Audiencia Provincial de la Rioja de 28 de julio de 1999	485
4.2.7 La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999	486
4.2.8 La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2005	487
4.2.9 La sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 21 de noviembre de 2006	488
4.2.10 La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2008	488
5. Conclusiones	489
Bibliografía	489
CAPÍTULO 17. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES. Rafael Fernández Montalvo	493
1. Concepto de sociedad profesional	493
2. Sociedades profesionales unipersonales	495
3. La planificación económica y las sociedades profesionales	497
4. El anterior régimen de transparencia fiscal	500
5. El actual régimen común de tributación de las sociedades profesionales en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Operaciones vinculadas	502
6. Las sociedades profesionales instrumentales o interpuestas. Cláusulas antiabusos generales: conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación	505
7. Conclusiones	512

CAPÍTULO 18. EL CASO MAHOU: LA GÉNESIS DE UNA JURISPRUDENCIA VACILANTE EN TORNO A LA DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Francisco José Magraner Moreno	515
1. Introducción: el punto de partida	515
2. Los fundamentos normativos esenciales en los que se sustentan las actuaciones administrativas y los pronunciamientos de los tribunales	519
3. Un apunte en torno a la evolución del criterio administrativo y jurisprudencial	524
4. Una reflexión al hilo de las consecuencias prácticas, en lo referente a los criterios de su efectiva aplicación, que derivan de la actual doctrina jurisprudencial	531
5. A modo de conclusión	534
Bibliografía	539
 CAPÍTULO 19. LA DEPRECIACIÓN COMO ELEMENTO CONSTITUTIVO DE LA BASE IMPONIBLE DE LA TASA DE OCUPACIÓN DE OBRAS E INSTALACIONES PORTUARIAS: ANÁLISIS NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL. Jesús Rodríguez Márquez y Rosa M. ^a Galán Sánchez	 541
1. Introducción	542
2. Marco normativo y antecedentes de la controversia	543
2.1 La regulación de la base imponible en el artículo 175.c) del TRLPMM	543
2.2 La interpretación restrictiva del TEAC: la tesis de la depreciación como sustrayendo	543
2.3 La jurisprudencia reciente: corrección del Tribunal Superior de Justicia	544
3. Análisis de la interpretación literal del artículo 175.c) del TRLPMM	544
3.1 El valor semántico de la conjunción copulativa «y»	544
3.2 La permanencia de los valores como elemento confirmatorio	545
4. La interpretación sistemática: integración con el artículo 176.1.c) y los principios de autosuficiencia económica	546
4.1 La estructura bifurcada de tipos de gravamen y su significado constitutivo	546
4.2 Los principios de autosuficiencia económica y cobertura de costes en la Ley de Puertos	547

4.3	La coherencia sistemática con el artículo 163 del TRLPMM: principio de cobertura de costes y rendimiento razonable	548
4.4	Correlación con la Ley de Tasas y Precios Públicos: el principio de equivalencia	548
5.	La interpretación teleológica: función económica de la depreciación en el dominio público	551
5.1	El análisis económico: quién soporta la depreciación	551
5.2	El análisis normativo: reversión y autosuficiencia	552
6.	La jurisprudencia como confirmación: STSJ País Vasco 2023 y SSTSJ Galicia 2025	553
6.1	La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 2023	553
6.2	Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2025	554
7.	Análisis crítico de la interpretación restrictiva y sus inconsistencias	555
7.1	Las resoluciones del TEAC: argumentos insuficientemente fundamentados	555
7.2	El problema de la «base imponible decreciente»: incompatibilidad con el mandato de permanencia	556
8.	Conclusiones	556
CUARTA PARTE. ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR		559
CAPÍTULO 20. EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LOS PLANES DE INSPECCIÓN EN EL SIGLO XXI. María Teresa Mories Jiménez		561
1.	Introducción	562
2.	La evolución de los sistemas de planificación de las actuaciones inspectoras y su regulación actual	564
2.1	El <i>Plan Nacional de Inspección</i> en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986	564
2.2	La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y la publicidad de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección: la aparición del <i>Plan General de Control Tributario</i>	566

	Páginas
2.3 La actual regulación de la planificación de las actuaciones inspeccionadoras en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la normativa de desarrollo	569
3. Consecuencias de la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección	576
3.1 La inclusión del contribuyente en un plan de inspección como forma de inicio de la actividad de inspección	576
3.2 La relevancia de la motivación para la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección: problemas que plantea su carácter reservado	582
3.3 La doctrina del caso «BOSCO»: ¿una apuesta por la transparencia y la inteligibilidad algorítmica extensible a los procesos de selección de contribuyentes en el plan de inspección?	586
4. Conclusiones	594
Bibliografía	595
CAPÍTULO 21. LA COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FORMALES POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. Felipe Alonso Murillo	601
1. Las obligaciones tributarias formales	602
2. La comprobación de obligaciones tributarias formales	611
3. La comprobación de obligaciones tributarias formales en un procedimiento de comprobación limitada	614
3.1 Las obligaciones formales como objeto de comprobación	614
3.2 Las singularidades del procedimiento con ese objeto	616
4. La comprobación de obligaciones tributarias formales en un procedimiento de inspección	619
4.1 Las obligaciones formales como objeto de inspección	619
4.2 El procedimiento de inspección con ese objeto	620
Bibliografía	624
CAPÍTULO 22. ESTUDIO DE LA JURISPRUDENCIA RECIENTE SOBRE LA EXTERNALIZACIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA LOCAL EN FAVOR DE EMPRESAS PRIVADAS. Luis Alberto Malvárez Pascual	627
1. Introducción	628
2. La externalización de los servicios o las tareas de las Administraciones Públicas. Criterios generales y límites	629

3. La externalización de los servicios de la inspección tributaria municipal	635
3.1 Las distintas alternativas para externalizar las funciones inspectoras	635
3.2 La normativa que delimita las funciones que deben ser desempeñadas por el personal al servicio de los órganos de inspección tributaria	637
3.3 El estudio de la doctrina de los tribunales y del TEAC	639
3.3.1 El examen de las tareas que puede realizar una empresa en el procedimiento de inspección y las que corresponden en exclusiva a los funcionarios	639
3.3.2 En particular, la posibilidad de que una empresa privada realice actuaciones de comprobación o de obtención de prueba	646
3.3.3 La forma de cálculo de la retribución de la empresa como indicio de la intensidad de su participación en las tareas inspectoras	648
4. Las consecuencias de la intervención ilegal de una empresa privada en los procedimientos de inspección de los tributos municipales	650
5. Conclusiones	652
CAPÍTULO 23. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO Y EL SANCIONADOR TRIBUTARIO. UNA PROPUESTA METODOLÓGICA QUE NO SE PIERDA EN LOS «MATICES». Juan López Martínez	659
1. El contexto: la necesaria ruptura de la «ínsula de lo tributario»	660
2. El <i>Ius Puniendi</i> del Estado, su configuración constitucional y sus consecuencias. Un apunte	667
3. Precisiones metodológicas sobre el alcance de los principios del <i>Ius Puniendi</i> en el sancionador tributario	673
4. Un epílogo... resignado	683
Bibliografía	687
CAPÍTULO 24. EL NECESARIO DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: LA SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DEL SANCIONADOR. Juan Arrieta Martínez de Pisón	691
1. Introducción	691
2. El principio de separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos	693

	Páginas
2.1 El derecho a la no autoincriminación y la utilización en un procedimiento sancionador de documentación aportada en un procedimiento de inspección	701
2.2 La no apreciación de indicios de infracción tributaria en el procedimiento de inspección y los efectos del pronunciamiento en el posterior procedimiento sancionador	707
Bibliografía	711
CAPÍTULO 25. EL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA: ¿POLICÍA JUDICIAL DE HECHO? Juan Ignacio Moreno Fernández	713
1. La lucha contra el contrabando: el resguardo fiscal	713
2. La investigación de los delitos: la reserva jurisdiccional penal	732
3. El auxilio en la investigación de los delitos: la policía judicial	735
4. El Servicio de Vigilancia aduanera: la policía fiscal	744
5. La jurisprudencia «creativa» de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo	748
6. Conclusión	758
Bibliografía	768

PRESENTACIÓN

El 13 de mayo del presente año se cumplen cinco años del fallecimiento de Ángel Aguallo Avilés, Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba y, antes de su acceso a la carrera judicial, Letrado del Tribunal Constitucional.

Con ocasión de tan señalada fecha, y con la intención de rendirle un más que merecido y sentido homenaje, hace ya varios meses, decidimos concitar a un nutrido grupo de juristas, colegas todos ellos de Ángel y, en su mayoría, también amigos, que habían –habíamos– trabajado con él en alguno de los tres ámbitos en los que desarrolló su actividad profesional secuencialmente en el tiempo (sus «tres mundos»): la Universidad pública (de Sevilla, primero, y de Córdoba, después), el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

Es por todos sabido que Ángel tenía una mente privilegiada, pluma ágil y verbo fácil (desbordante, incluso). Lo que quizá no sea tan conocido –y esta obra, sin duda, atestigua– es la extraordinaria generosidad intelectual que derrochaba con todos aquellos que tuvimos la enorme suerte de aprender de su magisterio y trabajar con él. Esa generosidad, así como la credibilidad y el respeto intelectual que se ganó entre los colegas de sus «tres mundos», para quienes en muchos temas era una voz –por no decir, «la» voz– autorizada, han sido el acicate que ha posibilitado que esta obra llegue a buen término. Y lo haga en la forma en la que, desde un primer momento, la concebimos, esto es, como un conjunto de trabajos que tuvieran por objeto los principales temas que despertaron el interés y ocuparon el tiempo –siempre en forma de maratónicas jornadas de trabajo– de Ángel: la Constitución, el Derecho Financiero y Tributario y, señaladamente, el denominado *Derecho Financiero Constitucional*, de cuyo estudio fue pionero y uno de sus más firmes defensores.

Sobre estos ejes se vertebra la obra que presentamos y que se divide en tres bloques temáticos claramente diferenciados: un primer bloque, intitulado «Estudios de Derecho Constitucional», integrado por los estudios que, a este respecto, han elaborado compañeros de Ángel durante la etapa en la que ejerció como Letrado de adscripción temporal al servicio del Tribunal Constitucional; un segundo bloque, denominado «Estudios de “*Derecho Financiero Constitucional*”», que se articula, a su vez, en dos partes que versan sobre conceptos, categorías y principios constitucionales esenciales para el Derecho Financiero y Tributario y los derechos fundamentales de los obligados tributarios frente a la Hacienda Pública, extremos todos ellos en los que el propio Ángel trabajó con denuedo para ocupar una plaza de Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Córdoba y que, posteriormente, constituyeron el objeto de buena parte de sus publicaciones académicas (en solitario o en coautoría); y, finalmente, completa la obra un tercer bloque temático que engloba diversos «Estudios de “*Derecho Financiero ordinario*”» y toma su nombre de la diferenciación efectuada por Ángel entre el *Derecho Financiero Constitucional* y el *Derecho Financiero ordinario* en uno de sus artículos más señeros: el que con el título *La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional* publicó en la Revista Española de Derecho Financiero en el año 2001, con ocasión del Homenaje que la revista realizó a su querido maestro, el Profesor Jaime García Añoveros (*rectius*, uno de sus maestros porque, quienes lo conocimos bien, sabemos que mucho antes tuvo otro, Ludwig Wittgenstein, y, años después, ya en el Tribunal Constitucional, contó también con el magisterio de Tomás Vives Antón). En este tercer y último bloque se abordan cuestiones polémicas de Derecho tributario sustantivo y de Derecho tributario procedimental (estas últimas relativas, fundamentalmente, al procedimiento inspector y al procedimiento tributario sancionador) que, en su mayoría, fueron analizadas por Ángel en algún momento de su andadura profesional y cuyo estudio han decidido retomar y, en ciertos casos, actualizar, colegas de la Universidad, del Tribunal Constitucional y de la magistratura.

Los tres bloques temáticos citados, que constituyen el cuerpo académico de la obra, aparecen precedidos de una semblanza *profesional* y otra *personal*. Ambas han sido elaboradas con la pretensión de hacer memoria viva del magistral jurista, del estimulante colega, del incondicional amigo y del entregado padre y esposo que Ángel fue. Sirvan esas páginas iniciales y el resto de la obra para honrar el recuerdo del ser humano heroico que conocimos al que la cruel enfermedad que padeció durante los últimos años de su vida limitó físicamente, pero nunca doblegó.

Finalmente, queremos aprovechar también la oportunidad que nos brindan estas páginas para agradecer públicamente a todos los autores que han participado en la elaboración de la obra el interés demostrado por esta iniciativa, así como el esfuerzo efectuado durante estos últimos meses, esenciales ambos para que este Libro Homenaje vea la luz. Agradecimiento sincero que nos gustaría hacer extensivo al Director de la editorial BOE, al Director de la *Colección de Derecho Financiero y Tributario*, el profesor José Pedreira Menéndez y, asimismo, al profesor Felipe Alonso Murillo, Vocal del Consejo asesor de la citada colección, por el apoyo editorial que nos han brindado.

«Sólo en la fortuna adversa se hallan las grandes lecciones del heroísmo»
(*Séneca. Epístolas Morales a Lucilio. Libro II. Epístola XIII*)

Esther Bueno Gallardo
Ana Molina Lebron

SEMBLANZA PROFESIONAL

ÁNGEL COMO PROFESOR UNIVERSITARIO, LETRADO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y MAGISTRADO DEL TRIBUNAL SUPREMO

ÁNGEL, PROFESOR Y AMIGO

Decía Beethoven que «todavía no se han levantado las barreras que le digan al genio: de aquí no pasarás». Cualquiera que conociera a Ángel concluiría que era una persona fuera de lo normal, discrepante, punzante, tan valiente que nada le paró. Tenía muchas cosas que sólo poseen y provocan los grandes genios: una carrera meteórica, una perseverancia digna de elogio, tanto que me atrevería a afirmar que su perseverancia superaba su talento, y una capacidad innata para poseer casi la misma cantidad de amigos que de detractores; claro, cuando aparece un gran genio en el mundo se le puede reconocer porque «todos los necios se conjuran contra él» (Jonathan Swift).

Aún recuerdo como si fuera ayer ese primer día de clase de Derecho Financiero y Tributario I. Era una mañana de la segunda quincena de septiembre, no conservo en mi memoria el día exacto, tal vez debe ser de las pocas cosas que he olvidado de él. Yo cursaba la Licenciatura de Derecho en la Universidad de Sevilla, y con la ingenuidad y curiosidad de cualquier estudiante afrontaba cada una de mis clases. De repente, apareció por la puerta alguien pequeño, delgado, algo despeinado, de piel pálida, con ojos azules saltones y con apariencia de niño. Su vestimenta despistaba, un polo y unos vaqueros, fuera de los corsés universitarios que en esa época caracterizaban a la mayoría de los profesores (como era Ángel, rompiendo reglas). Parecía dirigirse al atril, con

ese andar altivo tan característico que tenía. Lo miré con estupor, porque no contemplaba ni por asomo que fuera el profesor. Sin embargo, me equivoqué, lo subestimé. De repente aseveró, con esa voz firme e incisiva que poseía: «soy Ángel Aguallo, vuestro profesor de Derecho Financiero y Tributario». Me quedé impresionada, hasta que comenzó a hablar; creo que ese primer día empezó mi admiración por él.

Hablar de Ángel no es fácil, está el Ángel profesional, absolutamente indiscutible, y está el Ángel amigo, absolutamente insuperable.

El Ángel profesional no tenía rival, llegó a todo lo que se propuso sin que nadie le regalara nada. Trabajó de manera incansable hasta sus últimos días, a la vez que luchaba contra esa maldita enfermedad. Como afirmara Louis Pasteur, «es la superación de las dificultades lo que hace a los héroes», y él se había convertido en más que un héroe. Superó todas las barreras que la vida le puso, estoy convencida de que él decidió hasta cuándo. Ángel era de pluma fácil, exquisito en su lenguaje, directo, sin rodeos, vehemente, tozudo, seguro de sí mismo, rebelde, ... ¡y perseverante! Pero sobre todo Ángel era reflexivo, bastaba que alguien le diera algún argumento contrario a su pensamiento para hacerlo reflexionar, ahora, cuando algo lo tenía claro era imposible tumbarlo. Todas estas cualidades hicieron que hasta en los peores momentos de su enfermedad nada le parara. Trabajó incluso sin medios, sorprendentemente sin parar de ilustrarnos hasta sus últimos días. Como afirmara el magistrado Navarro Sanchís, Ángel no contaba con medios, «la Administración de Justicia sigue siendo la hermana pobre de la Administración, las cosas no fueron fáciles para él, pero aun así nada le paró». Como era él, un revolucionario e incansable luchador nato.

Pero de todas sus facetas profesionales, que no fueron pocas, yo me quedo con el Ángel profesor: creativo, que encendía el fuego del debate en el aula, un gran maestro de la polémica, que despertaba la curiosidad, que sabía captar la atención de su audiencia, que motivaba, que inspiraba, absolutamente entregado e insistente en sus explicaciones. Esa extraña carambola de la vida me lo puso en mi camino, tuve esa suerte. A mí me convenció, tanto que me hizo amar el Derecho Financiero y Tributario, hasta conseguir que hoy esté aquí.

Y luego estaba el Ángel amigo, alguien que con una sola mirada ya te lo decía todo, que seleccionaba a sus amigos, pero que si te atraía a su círculo ya no salías. Alguien tan vivaz, divertido e inteligente que cualquier rato que se pasara con él era enriquecedor. Recuerdo como si fuera hoy esa media sonrisa que siempre esbozaba, esas «cañas» en la Gran Plaza de Sevilla y esas lizas interminables. Entre todas sus cualidades tenía una que destacaba, Ángel cantaba tan bien como manejaba el Derecho, algo que heredó su hija Elena. Me

recordaba Ángeles García Frías la habilidad que tenía para identificar una canción con sólo unos acordes, retándote a ver si le ganabas, pero era imposible, se sabía todas las melodías. Hablar del Ángel amigo me rompe, porque me entristece ver lo injusta que a veces es la vida.

Pero a la vez siento que yo he sido una de esas pocas personas privilegiadas, que conocí al Ángel profesor, al profesional, y al amigo; al Ángel que me enseñó a amar el Derecho Financiero y Tributario, que me enseñó cómo se lucha en la vida, y que también me enseñó «que de lo que no se puede hablar, hay que callar» (Ludwig Wittgenstein), aunque esto último él no lo aplicara mucho.

Como decía William Butler Yeats, «la educación no es llenar un cubo, sino encender un fuego». Gracias, por encender el fuego del Derecho Financiero y Tributario en mí, por despertar mi curiosidad, gracias simplemente por estar en tantas ocasiones.

Por ello, no podía dejar pasar que todos los que te admiramos y te queremos, te rindiéramos este pequeño homenaje, algo que te ganaste con tu trabajo, tesón, con tu genialidad, pero sobre todo con tu amistad. Aún recuerdo ese 23 de enero de 2025, sentados en una mesa del restaurante «Entrevinos» de la calle Ferraz de Madrid, Florián García Berro, Ángeles García Frías, Maite Mories Jiménez y una servidora, haciendo lo propio antes de la presentación del libro «20 años de la Ley General Tributaria» en la Escuela de Práctica Jurídica, que les reté a hacer un homenaje a Ángel, y la respuesta de los tres fue «adelante, encárgate», y entre vino y vino surgió esta propuesta que hoy nos tiene aquí. Ya sabes Ángel que a mí decirme adelante, es ¡adelante!

Enseñar es un ejercicio de inmortalidad, lo que hace que un maestro nunca muera.

Genio y figura
Ana Molina Lebron

UN INVESTIGADOR METÓDICO Y SIN COMPLEJOS

Es difícil acertar con las palabras en ocasiones como esta. Otro amigo más que, demasiado pronto, ya no está. Retumba el eco oscuro del verso machadiano: «un golpe de ataúd en tierra es algo perfectamente serio». Vuelve a la memoria (un día nublado de mayo en Sevilla) el desconcierto al recibir la noticia, con el ánimo desprevenido que, indefenso, se deja invadir por la mez-

cla de cierto vacío y una pesadumbre egoísta, provocada por la definitiva ausencia del otro, que hace sentir cómo la vida propia se va escapando a chorros. Cinco años han pasado, y el tiempo transcurrido no resta un ápice de amargor a la experiencia de revivir el luto. A despecho de la desazón, celebrar su figura será, no obstante, el mejor bálsamo contra la melancolía.

Del quehacer docente de Ángel sólo soy conocedor de oídas. Aun así, como compañero de claustro en la Universidad de Sevilla y en el Instituto Cajal (por entonces El Monte), recibía el eco de su desempeño incuestionable, a través de los comentarios (abrumadoramente elogiosos) de los estudiantes que asistían a sus clases. Conocí mucho mejor su faceta investigadora, donde su trayectoria no podría entenderse sin el apego, personal e intelectual, que siempre mantuvo hacia su maestro. Por Jaime García Añoveros profesó una admiración indisimulada y un respeto inquebrantable, lo que, por cierto, nunca le impidió manifestar frente a él cualquier discrepancia de criterio científico cuando lo consideró preciso. Si algún atributo no era propio de Ángel ése es el de la docilidad. Aún recuerdo el agrio debate que, siendo un principiante, con motivo de la defensa de su tesis doctoral, mantuvo con el profesor Ferreiro, ya por entonces figura sagrada del olimpo jurídico-financiero, porque Ángel era capaz de cuestionarlo todo de manera desacomplejada, a costa de quien fuese.

Con todo, si una virtud quiero destacar de él como investigador, más allá de su capacidad inagotable de trabajo, es la confianza en el método, cuyos beneficios tuve la suerte de experimentar de primera mano, con motivo de la actividad investigadora intensa que desarrollamos juntos durante años. Al abordar una investigación, toda premisa debía ser cuestionada desde sus mismos fundamentos. En especial, las largas horas de trabajo compartido, en busca de soluciones a lo que entonces se percibía de manera generalizada como un conflicto de valores constitucionales (la proyección del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario), marcaron para siempre mi forma de investigar. El esfuerzo quedó compensado de sobra cuando ambos, llegados a un cierto punto, consideramos que el problema había quedado «disuelto». Así gustaba Ángel de referirse, invocando a Wittgenstein, al momento en que apareció ante nosotros la fórmula jurídica óptima tanto tiempo buscada. Como escribió el sabio de Viena en sus diarios, «todos los problemas duros deben disolverse por sí solos ante nosotros». Y, «cuando uno tiene la sensación de estar atascado en un problema, no debe seguir meditando sobre él, o se quedará pegado al problema». Así también, sin perder de vista el referente de sus palabras, habíamos sentido juntos muchas veces que era el momento de cerrar las carpetas, abrir las ventanas, dejar que se oxigenasen las mentes, y salir a tomar unas cervezas antes de continuar el trabajo. De la misma forma, con buenas dosis de templan-

za, sin desfallecer, habíamos ido explorando el terreno hasta que el problema terminó esfumándose, dando paso a una euforia ingenua compartida por la revelación inesperada de una solución sorprendentemente sencilla: la fórmula perfecta, el teorema definitivo: ¡¡¡la circulatoria del cuadrado!!!

Permítaseme, llegado a este punto, barrer para casa. Me consta el reconocimiento que la hondura jurídica de Ángel, su finura al abordar la solución de cada controversia, suscita entre muchos de quienes trabajaron junto a él, primero en el Tribunal Constitucional, como letrado, y luego en el Tribunal Supremo, como magistrado. Con orgullo gremial manifiesto mi convencimiento de que la frescura y la profundidad que exhibía en el enfoque de los problemas nunca habría sido posible sin la sólida base de cultura jurídica adquirida durante su período como investigador universitario.

Tras su pérdida prematura, queda el consuelo de poder regresar a su obra. Gracias a su lectura (o relectura), siempre se podrá volver a experimentar el ejercicio del diálogo científico y el contraste de ideas a que su estudio incita. Su estilo valiente y lúcido de abordar los conflictos se mantendrá, por muchos años que pasen, como referente para cualquiera que, incluso desde la discrepancia, sepa sacar partido de él. Por lo demás, Ángel fue un personaje irrepetible, y eso elimina todo riesgo de que su figura se retire del todo alguna vez de nuestras memorias. Cinco años después, este libro, sin ir más lejos, constituye una buena muestra de que su presencia se mantiene intacta entre nosotros.

Florián García Berro

MAGISTERIO Y CONVIVENCIA INTELECTUAL DE PRINCIPIO A FIN

Conocí a Ángel a finales de 1998, el mismo día que concursó a la que, por aquel entonces, era la única Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba. Y lo hice siendo alumna de último curso de la extinta Licenciatura en Derecho y colaboradora habitual del Área de Derecho Financiero y Tributario de la citada Universidad. Asistí al acto de celebración de la oposición con un futuro profesional por definir –aunque incipientemente inclinado al desempeño de la actividad docente e investigadora (universitarias)– y un claro propósito: conocer –empleo el término, textualmente, en la acepción primera que del mismo se contiene en el DRAE: «[a]veriguar por el ejercicio de las facultades intelectuales la naturaleza, cualidades y relaciones

de las cosas»— al aspirante a la plaza. El aspirante, como acabo de anticipar, resultó ser Ángel Aguallo y su «naturaleza» y «cualidades» se me revelaron ya aquel día con absoluta evidencia (con Ángel siempre era así): un académico brillante de talento incontestable, deslumbrante y arrollador en la forma y extraordinariamente meticuroso y exhaustivo en el fondo (como pude comprobar después, él, rara vez, por no decir nunca, repentizaba).

Las innumerables horas de trabajo —y también alguna que otra de asueto y esparcimiento— que compartimos no hicieron más que corroborar aquella primera impresión. Con el transcurso de los años tuve la ocasión de descubrir otras muchas de sus cualidades, menos evidentes a ojos de terceros, pero igualmente definitorias de su carácter. Pero no quiero adelantarme en el relato.

Aquel día de finales de 1998 convenció al Tribunal que le propuso para ocupar la plaza vacante de Catedrático de Universidad a la que concursaba y, sin saberlo —creo que nunca llegué a decírselo—, me persuadió también a mí (alegóricamente, claro está) para emprender la carrera académica.

Algunos meses después, y siendo ya Licenciada en Derecho, le manifesté mi interés en que fuera mi director de tesis doctoral. Y, sin apenas conocerme, aceptó —hecho que todavía hoy me sorprende— con dos condiciones, innegociables ambas: el objeto de la investigación, que necesariamente había de versar sobre alguna cuestión relevante de *Derecho Financiero Constitucional*, y el método (filosófico) a seguir, *cartesiano* (el famoso «Discurso del método» de Descartes fue, de hecho, la primera de mis lecturas). Ni lo uno ni lo otro me supusieron un problema: el *Derecho Financiero Constitucional* ya, por aquel entonces, me interesaba y yo, igual que él, y en frecuente expresión suya, «llevo un ser dentro del que no puedo desprenderme»: soy connaturalmente cartesiana.

Así comenzó conmigo su magisterio y así se inició también nuestra fructífera convivencia intelectual que se prolongó hasta pocos días antes de su fallecimiento. Durante veintidós años trabajamos juntos en los escenarios más dispares, desde los más obvios —el despacho que ocupó como Letrado en el Tribunal Constitucional, las dependencias que albergan el Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba o el despacho que frecuentó durante sus primeros años como magistrado del Tribunal Supremo— hasta los más insospechados —los bares y restaurantes a los que éramos asiduos durante nuestras largas jornadas de trabajo, las colas que esperábamos juntos para realizar algún que otro quehacer cotidiano e, incluso, cuando la enfermedad que padeció empezaba a mostrar sus primeros síntomas, las salas de espera de algunas de las consultas médicas que, lamentablemente, hubo de visitar—. Trabajábamos en diferentes épocas del año, pero más, siempre mucho más, cuando sus quehaceres en el Tribunal se lo permitían y mi labor docente en la

Facultad de Derecho de Córdoba lo posibilitaba, a saber: durante los fines de semana y en los periodos vacacionales de Navidad, Semana Santa y comienzos del verano. Todavía hoy me vienen frecuentemente a la memoria aquellos meses de julio compartidos en su despacho del Tribunal Constitucional que, estando yo en la veintena, me dieron la oportunidad de aprender y relacionarme intelectualmente con los mejores y, especialmente, con los colegas de profesión por los que Ángel sentía, como decía él, un especial respeto intelectual, algunos de los cuales participan también en esta obra. Trabajamos haciendo uso de todos los medios técnicos que tuvimos a nuestro alcance: mediante largas conversaciones telefónicas esbozamos más de un artículo doctrinal y con extensas conversaciones de *WhatsApp* –cuando solo nos quedó el *WhatsApp*– resolvimos no pocas controversias jurídicas. Y lo que, sin duda, fue más conocido durante todos esos años: trabajamos –*rectius*, diseccionamos con la precisión propia de un cirujano– innumerables temas de *Derecho Financiero Constitucional*. A lo largo de más de dos décadas estudiamos y reflexionamos concienzudamente sobre los distintos tipos de ingresos públicos, los conceptos de prestación patrimonial de carácter público, tributo y las diversas categorías tributarias, los principios contenidos en el artículo 31 CE, los principios constitucionales que vertebran la financiación autonómica o, en fin, por citar solo algunas de nuestras principales líneas de investigación, todos y cada uno de los derechos de los obligados tributarios reconocidos en los artículos 18, 24 y 25.1 CE. Y el Derecho tributario sancionador –tanto sustantivo como procedimental– despertó, asimismo, nuestro interés y fue el origen de algunas de las muchas contiendas intelectuales que también tuvimos.

De toda aquella ardua y prolija investigación, publicamos lo que pudimos o, mejor dicho, lo que nuestra naturaleza inconformista y perfeccionista hasta la extenuación –y el tiempo, siempre el dichoso tiempo– nos permitió. El resto (la mayoría) quedó para siempre en nuestras memorias y en las de nuestros ordenadores.

Lo único que durante todos esos años permaneció inalterado fue el método aplicado en la investigación jurídica: indefectiblemente cartesiano. Eso y el respeto intelectual y sincero cariño que siempre nos tuvimos.

Fui su primera discípula y, con el paso del tiempo, me convertí también en la única. Tuve, por tanto, la misma suerte de la que disfrutaban los hijos únicos, la atención exclusiva del padre, pero también idéntica desdicha: el profundo, devastador e irreparable vacío que deja su ausencia.

Nunca se supera la pérdida. Simplemente, te acostumbras a vivir con ella.

Esther Bueno Gallardo

Su discípula

LA «GIBOSA CRECIENTE»

Como un buen proyecto, Ángel nació un sábado del otoño de 1963, cuando el cuarto creciente corría hacia la luna llena. De ahí vinieron, quizá, la fortaleza y energía que siempre le acompañaron. Esa que, cual savia en tallo, tan rápido le encumbró y que tanto le ayudó. Como *gibosa creciente*, tuvo una carrera meteórica. Fue doctor en derecho con 28 años (1991), profesor titular de universidad con 30 (1993), letrado del Tribunal Constitucional con 33 (1996), catedrático de universidad con 35 (1998) y magistrado del Tribunal Supremo con 44 (2008). Su éxito, no por precipitado, fue desmerecido. Algunos dirán que fue un hombre con suerte. Olvidan que la suerte no nace, se hace, en su caso, a base de inteligencia, conocimiento, esfuerzo y dedicación. Como saben aquellos que le conocieron, era de mente ágil y brillante, un avisado polemista, meticoloso investigador y fino escritor. Cuidaba el lenguaje con exquisito rigor: cada expresión, palabra o signo lingüístico. Pero, la diosa Fortuna, siempre envidiosa de la felicidad ajena, le preparó un amargo brebaje. Como si hubiese hecho un envenenado pacto con el diablo, al tiempo le fue exigido un tributo, que estuvo pagando durante más de una década y terminó por confiscarle... la vida, un maldito jueves del mes de mayo de 2021. Otra vez en cuarto creciente, aunque ahora necesitaba apagarse. Entró en un sueño eterno.

Arribé en el Tribunal Constitucional en los estertores del siglo pasado, recién estrenada la primavera del año 1999. Allí me encontré a otro «especialista» en derecho financiero y tributario: un sevillano, cuya no muy alta estatura intentaba compensar a base de arrogancia y desdén. Me hizo gracia. Al principio cada uno hacía su trabajo. Al poco empezamos a intercambiar, primero, impresiones, luego, ideas, y, finalmente, textos. Lo controvertíamos todo. Peleábamos hasta la extenuación. Los ecos de nuestras disputas resonaban en todos los rincones del tribunal. Sin embargo, aunque siempre partíamos de posiciones encontradas, quitándonos la razón como práctica habitual, a base de argumentación y consenso llegábamos a posturas intermedias que se convertían, final y definitivamente, en nuestras propuestas. Aquellas que terminaban por ser, para el colegio de los magistrados, las más apropiadas. Y cuando no lográbamos convencer a la mayoría y yo clamaba a las estrellas ante su incomprensible ceguera y cerrazón, soltaba aquella lapidaria frase que me quedó grabada a fuego: «Moreno, déjales. Tienen todo el derecho a equivocarse». Cuánto me enseñó. Cuánto aprendí. Cuánto disfruté. Así, de la indiferencia pasamos al compañerismo y, una vez desprovistos de nuestras caretas, a la amistad. La persona aventajó al personaje. Su indiscutible inteligencia enmu-

deció su forzada altanería. Y su fina ironía ensombreció la intencionada displi-cencia. Ya se sabe: la esencia se vende en frascos pequeños. Una profunda amistad nos unió y la crueldad de su enfermedad la enmudeció. Se aisló bajo el manto de una buscada soledad, aquella en la que creyó poder refugiar su maltratada dignidad.

A Ángel le gustaba el concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público, en especial, las tasas y los precios públicos. También los planes de inspección, los derechos fundamentales y el derecho sancionador. Su tesis, «Análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional» (1991), antes de llegar al Tri-bunal Constitucional, ejerció una influencia decisiva en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, sobre la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Una vez dentro, fue el letrado redactor de una serie de borradores de sentencia que dieron lugar a conocidas y reconocidas resoluciones. Por citar algunas de aquellas en las que trabajó en solitario habría que destacar la 134/1996, de 22 de julio (que declaró la inconstitucionalidad de la diferen-ciación entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos en orden a la exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas), la 233/1999, de 16 de diciembre (que analizó en profundidad la entonces nueva Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales), la 276/2000, de noviembre (que concluyó con la inconstitucio-nalidad del recargo del 50 por ciento por pagos fuera de plazo sin requeri-miento previo de la Administración) o, en fin, la 18/2005, de 1 de febrero (todo un manifiesto sobre el derecho a la no autoincriminación en materia tributaria).

Fruto del trabajo conjunto, en equipo, logramos alumbrar algunas pro-puestas interesantes como, por ejemplo, las que dieron lugar a las SSTC 194/2000, de 19 de julio (consecuencias tributarias de las comprobacio-nes de valor en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre suce-siones y donaciones), 16/2003, de 30 de enero (Régimen Económico y Fiscal de Canarias), 193/2004, de 4 de noviembre (tributación en el impuesto sobre actividades económicas en los supuestos de altas y bajas), 102/2005, de 20 de abril (tarifas portuarias), 233/2005, de 26 de septiembre (requerimientos de información tributaria sobre cuentas corrientes), 111/2006, de 5 de abril (pre-sentación de declaraciones tributarias por terceros) o 13/2007, de 18 de enero (financiación autonómica).

Ángel Aguallo Avilés fue un buen hombre, un magnífico compañero, un leal amigo y, sobre todo, un escrupuloso letrado. Como persona peculiar y brillante jurista generó tantos odios como pasiones. Su huella en la doctrina

constitucional es indeleble, aunque algunos se empeñen en intentar borrarla. El «Estado», ese que tanto y tan rápido le había engrandecido, acabó fallándole. Como obstinado servidor público nunca quiso renunciar al ejercicio de su función, pese a las presiones de los «hunos» y las maledicencias de los «hotros». Aunque no se lo pusieron fácil, se mantuvo firme en su condición hasta que el sol se apagó y asomó la luna. Su dedicación, perseverancia y tozudez les acalló. Hoy todos debemos algo a esa nuestra *gibosa*.

No te preocupes, querido amigo: la ceniza a todos nos iguala. Hoy somos lo que fuiste, mañana seremos lo que eres. Y estaremos de nuevo juntos para volver a controvertir y... a reír. Que las estrellas te sigan guardando.

Juan Ignacio Moreno Fernández
De la tierra a la luna

Sería acaso improcedente resumir en unas pocas líneas toda la rica y variada trayectoria vital de Ángel Aguallo y su valiosa aportación a la ciencia tributaria, tanto como Letrado del Tribunal Constitucional, como en su calidad de tratadista y estudioso del derecho tributario. También como magistrado del Tribunal Supremo, al que accedió con solo cuarenta y cuatro años, en plena juventud creativa, pero ya con una sólida experiencia profesional a sus espaldas.

Su llegada a la Sección Segunda de la Sala Tercera, según testimonio de quienes compartieron desde el principio con él la siempre delicada y difícil tarea de juzgar, aportó un aire nuevo, una revisión de conceptos jurídicos arraigados, que a veces se perpetúan sin saberse bien por qué. Su carácter expansivo, eufórico y desinhibido propiciaba esa actitud tan suya de poner en solfa toda idea jurídica preconcebida, a veces no sin cierta mordacidad.

En plena efervescencia de su cruel y prolongada enfermedad, en 2017, se reincorporó a una labor judicial antes interrumpida en el Tribunal Supremo. Allí coincidimos los tres. Lo hizo con la gran valentía de un luchador infatigable, poseedor de un afán de superación digno de encomio. Mantuvo hasta sus últimos días la mente lúcida, ágil y brillante que siempre tuvo, aunque la comunicación con los colegas, imprescindible en un Tribunal colegiado, no le acompañaba en lo deseable.

Los días posteriores a su muerte, cuando en un medio digital apareció la afirmación, al menos imprudente, de que «su mente... le permitió seguir ha-

ciendo frente a las exigencias de su puesto hasta los últimos días merced a los avances tecnológicos de nuestro tiempo», nos indignamos quienes trabajábamos con él, ya que tales avances consistían en el móvil suyo, el what's app, el ordenador que todos tenemos y la conexión a internet. Nadie piense en algún sistema o dispositivo sofisticado y medianamente adecuado a su situación. En esto la justicia sigue siendo, cada día más, la hermana pobre de la familia pública, a años luz, por ejemplo, de los portentosos medios tecnológicos y de toda índole de que disfruta la Administración tributaria, a la que el Tribunal Supremo debe controlar jurídicamente en su actividad.

Lo cierto es que durante los cuatro años en los que coincidimos, desde que Ángel volvió a la actividad judicial, su labor ha sido copiosa, indesmayable. Su modo minucioso y extenso de hacer las sentencias, acaso por interiorización de las formas importadas del Tribunal Constitucional, en el que fue letrado, era verdaderamente artesanal, de una perfección y sutileza extraordinarias. Incluso en asuntos aparentemente triviales, como los de la desaparecida casación para la unificación de doctrina, a veces limitados a comprobar si un asunto era idéntico a otros que se invocaban, brillaba el talento de Ángel en algún argumento semioculto, en una perspectiva nueva de las cosas.

En el verano de 2018 nuestro amigo, que se encontraba algo mejor y más esperanzado en su recuperación –creemos que nunca la perdió–, mostró su necesidad y disposición de «más madera». Todos convinimos, por su autoridad moral, en que fuera el ponente de una sentencia que resolvió con mucho tino y abrumadora abundancia de argumentos, sobre todo de orden constitucional, un intrincado y enconado problema jurídico, objeto de polémica hasta entonces. Hablo de la sentencia sobre la plusvalía municipal, la magistral, ponderada, razonada sentencia de 9 de julio de 2018.

Quienes compartíamos Sala con él en estos años teníamos la tranquilidad de ver cómo, mediante una simple inclinación de cabeza en un sentido o en otro, sentíamos que íbamos bien o mal encaminados al exponer nuestras tesis. Bastaba con que negara o afirmara con ese ligero y económico gesto, casi de mus, para replantearnos –o no– el recurso o la cuestión, sobre todo en aquellas materias en las que Ángel tenía una autoridad indiscutible, clara, fuera de toda duda.

Incluso en los peores momentos de su enfermedad mantuvo un extraordinario sentido del humor. Aunque fuera por mensajes mientras deliberábamos, sus ocurrencias o sus risas ante las bromas nuestras siempre estarán entre nosotros. Todos somos conocedores del secreto de las deliberaciones; pero, en nuestro caso, aquellas en las que Ángel participaba –precisamente porque no se pusieron a su disposición los medios necesarios al efecto– tenían que ser,

obligatoriamente, mediante textos escritos a través de nuestros móviles. Por fortuna, algunos podemos conservar –para nosotros mismos– sus aportaciones, que nos permitirán recordarle como lo que era: un extraordinario conversador a pesar de haber perdido la posibilidad de hablar. Nunca dejó que esa limitación le impidiera comunicarse con sus amigos y compañeros.

Incluso en tiempos más recientes, en el otoño de 2020, nuestro querido Ángel, que era, por lo demás, un dialéctico rocoso y difícil de rebatir, se encaró con una de las cuestiones jurídicamente más arduas de los últimos tiempos, que encerraba un dilema dogmático de gran calado, la del *ne bis in idem* en el seno de la responsabilidad solidaria. Lo de menos, en la anécdota, es el resultado final, en que divergimos unos y otros; lo de más, el debate jurídico tan intenso y fructífero que sostuvimos, cruzándonos mensajes variados los dos magistrados que escribimos estas líneas y el propio Ángel, que seguimos con una intensidad inusitada, ya desde febrero –en que se habían celebrado las vistas públicas de los primeros asuntos– hasta septiembre de 2020, donde surgió la sentencia tras las grandes dificultades para trabajar que padecimos todos en los primeros meses de la pandemia.

Con estas líneas, que forman parte del *liber amicorum* de sus amigos y compañeros de la academia o los tribunales, queremos homenajear al científico, al jurista, al juez, al amigo, que se nos fue a una edad muy temprana. Para quienes trabajamos con él, fue un ejemplo diario de superación, de entrega a la tarea judicial, al servicio público, al Derecho. Nada fue fácil en los últimos tiempos para Ángel y para Elena, para las dos Elenas, esposa e hija, que son dos campeonas. Pero el tesón, el amor propio, la energía casi inverosímil que desplegaba, que últimamente solo podía manifestar con leves gestos de asentimiento o duda, eran para nosotros una orientación decisiva en nuestro discurso.

Así lo hicimos saber en el famoso y tormentoso pleno judicial sobre los actos jurídicos documentados, en que Ángel Aguallo protagonizó una intervención memorable, que había preparado de antemano, gracias a un artilugio –entonces sí– que convertía en voz la palabra escrita. En uno de sus turnos, en que el aparato no podía detenerse cuando emitía torrencialmente una voz metálica con las palabras de Ángel éste, libérrimo como nadie más en el Salón de Plenos, manifestó su perplejidad sobre el hecho, que le parecía de una evidencia clamorosa, de que la decisión de una cuestión tan técnica tributaria como la que nos congregaba allí –tras haber sido ya resuelta en su sede natural– fuera a la postre decidida por personas en buena medida ajenas a los conocimientos especializados que la materia requería.

No solo queda su obra escrita, manifestada en libros, artículos, dictámenes y sentencias, sino un buen recuerdo de alguien que continuamente nos espoleaba y exigía. El mejor homenaje que cabe es, pues, seguir en el desempeño de nuestro trabajo su buen ejemplo y el nivel de autoexigencia que se imponía e imponía a los demás. Y como muestra de reconocimiento, admiración e inolvidable recuerdo, quedará escrito este libro, ofrecido por sus colegas y amigos de sus tres mundos.

Jesús Cudero Blas
Francisco José Navarro Sanchís

SEMBLANZA PERSONAL

Me resulta difícil poner palabras a lo que siento y, al mismo tiempo, constituye un enorme privilegio e inmensa alegría, redactar esta nota inicial del libro en homenaje a quien fue durante más de 34 años mi amado compañero de vida, Ángel Aguallo.

Él fue, ante todo, una buena persona. Un jurista brillante, íntegro en valores, gran pensador, sofista y apasionado por su trabajo y por la vida.

Su inteligencia no se limitaba al análisis legal. Su verdadera grandeza radicaba en la humanidad con la que ejercía su labor, en la dedicación con la que estudiaba cada caso, en la ética inquebrantable con la que defendía lo que consideraba justo. Para él, la justicia no era solo una profesión, sino un compromiso de vida.

Con su meticulosidad y su rigor firme por la justicia, construyó un legado que ha dejado huella en el Derecho para siempre.

Pero también fue un ser humano noble, con un carácter fuerte, valiente, generoso, profundamente sensible y disfrutón. Entregado a su familia, su hija, a mí y a todos los que tuvimos el privilegio de compartir la vida a su lado.

Para sus amigos y compañeros fue un apoyo incondicional, alguien que estaba dispuesto a tender la mano siempre que lo necesitaran con su generosidad a todos los niveles, intelectual y material. Y aunque celoso de su intimidad, en ese silencio se escondía una lealtad inquebrantable y un amor por quienes formaban parte de su vida.

En sus últimos años, le tocó enfrentar una enfermedad terrible y degenerativa, que poco a poco, durante once años, lo fue postrando en una silla de ruedas, en un cuerpo que ya no respondía. Y, aun así, prácticamente sin ayudas técnicas y con una valentía admirable, siguió luchando hasta el final, ejerciendo su labor y demostrando hasta el último momento su verdadera fortaleza, dignidad y el coraje de no rendirse nunca ante la adversidad.

Su legado va mucho más allá del Derecho: permanece vivo en la memoria de quienes lo queremos y en la lección de vida que nos dejó.

Este libro es, ante todo, un testimonio de gratitud, de amor y de reconocimiento hacia Ángel, cuya luz y ejemplo seguirán iluminando siempre nuestro camino. Porque su historia no es solo la de un magistrado, sino la de un hombre cuya grandeza trascendió su profesión y cuya memoria seguirá inspirando a quienes lo conocimos y queremos.

Mi profundo agradecimiento a todos aquellos que tuvieron la iniciativa de hacer este libro homenaje y a cada persona que ha contribuido con sus artículos y recuerdos.

Gracias eternamente de corazón por este hermoso gesto que mantiene viva su memoria y la enseñanza que nos dejó.

Gracias Ángel por formar parte de mi vida.

Elena de Otaola
(su mujer)

Para empezar, quiero decir que me siento profundamente agradecida y afortunada por haber tenido un padre como Ángel. Su manera de querer, siempre sincera, generosa y desinteresada, ha dejado una huella imborrable en mi vida y en la de todas las personas que tuvieron la suerte de conocerle.

Mi padre estuvo presente en cada momento importante de mi vida, tanto en los más difíciles como en los más sencillos. Siempre me enseñó, con su ejemplo silencioso y constante, valores esenciales como el respeto, la bondad y la empatía. Su apoyo incondicional, sus palabras de ánimo, su confianza absoluta en mí, su enorme disciplina mental y, sobre todo, sus ganas de vivir, de luchar y de disfrutar incluso en medio de la enfermedad, me enseñaron a ser fuerte cuando sentía que todo se desmoronaba y que podía perderme en los momentos más duros.

Hoy lo recuerdo no solo por todo lo que hizo, sino por lo que fue para mí: una presencia imprescindible, un refugio, un ejemplo de entereza y amor. Un gran padre.

Gracias, papá, por formar parte de mí, de mi vida, y por regalarme recuerdos que vivirán siempre en mi corazón. Te quiero.

Elena Aguallo
(su hija)

Octubre de 1982. Un buen número de jóvenes (¿800, 900?) inician sus estudios de Derecho en el imponente edificio de la vieja fábrica de tabacos donde se ubicaba, hasta 2008, la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla. Eran tiempos todavía de transición, de ebullición, de inicio de movida, de transformación radical de la sociedad. Y todo ese fermento tenía obligatoriamente que reflejarse en esos jóvenes.

Así iniciamos las clases y, con ellas, los que antes eran desconocidos comenzaron a relacionarse. Muy pronto comienzan las filias y las fobias, conformando rápidamente los grupitos de personas afines, que empezaban intercambiándose apuntes y terminaban frente a una cerveza en la barra del bar en la Facultad de Derecho o en la de Historia.

Desde el primer momento, en aquel curso de iniciación, los tres (Ángel, Julián y José Manuel) nos caímos bien. De esta forma formamos un grupo muy cohesionado, con ideas parecidas (pero no iguales) e inquietudes que nos diferenciaban en muchas cosas de la mayor parte de nuestros compañeros y compañeras. No solo nos unía la asistencia a clases y el estudio en la biblioteca. También compartíamos ratos de ocio, algún cine y, sobre todo, largas conversaciones en las que Ángel era un torbellino indómito de ideas que no tenía ningún pudor en exponer y defender de forma muchas veces vehemente, cualquiera que fuera el oyente.

Aunque duro y hasta hosco a veces en sus formas, pudimos comprobar que Ángel resultaba ser un cariñoso amigo cuando era necesario, de la misma forma que destacaba en él un enorme amor por sus padres, su hermano y quizás especialmente por su hermana.

Una de las razones que nos unió fue el placer de la música. Ángel había comprado hacía tiempo un disco de Billy Joel de título *Glass Houses*, que se convirtió en una moneda de cambio constante en aquellos tiempos sin Spotify en que poseer un disco era un tesoro que compartías con los amigos para que estos lo piratearan (ese término no existía) en una cinta de *cassette*.

El final del primer curso no significó separación de la tripleta. Incluso aquel verano Ángel estuvo unos días en la casa que los padres de José Manuel alquilaban en la gaditana localidad de Chipiona. Fiel a su carácter, esos días Ángel se negó rotundamente a molestar deshaciendo una cama y se acostaba en un saco de dormir en el suelo de una habitación, a pesar de los ruegos reiterados de la madre de José Manuel.

Aquel primer curso ya probó que Ángel estaba especialmente dotado para el Derecho. Lo comprendía y analizaba como nadie. Este don se multiplicó según pasaban los cursos e iba aprehendiendo conocimientos de las diferentes ramas jurídicas, hasta destacar como uno de los estudiantes más aventaja-

dos de la promoción y obtener una beca de colaboración en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario en cuarto curso de carrera.

Los tres finalizamos la carrera a la vez, pero no por ello perdimos la amistad. José Manuel recuerda que, entre mediados de 1988 y 1989, estuvo trabajando en una entidad bancaria en el barrio de Nervión, junto al domicilio de los padres de Ángel, en una experiencia que para aquel resultó especialmente frustrante. De los pocos momentos felices para él de aquella época, José Manuel destaca cuando Julián y Ángel, ya con su inseparable compañera Elena, venían a recogerlo tras el trabajo en ocasiones para almorzar. Para entonces Ángel tenía un Renault 12 azul, muy desvencijado, pero que nos llevaba donde fuera necesario.

A mediados de 1989, decidimos los tres montar juntos un bufete de abogados. Sin duda, se trataba de un atrevimiento en una época en que a lo más que muchos de nuestros compañeros aspiraban era a ser pasantes de algún despacho importante. En aquella empresa, tuvimos el imprescindible soporte de José Luis, hermano mayor de Ángel y un abogado de raza, que nos ayudó en todo aquello que no dominábamos por inexperiencia. Aquella aventura profesional, en el viejo piso de calle Padre Damián donde además Julián vivía en una habitación del fondo, nos permitió acercarnos aún más, viviendo juntos el día a día, apoyándonos en lo que necesitáramos, celebrando las alegrías y solidarizándonos unos con otros si teníamos algún traspié. Todavía recordamos nuestras charlas nocturnas en el «Bar Emlio», que se llamaba así porque el toldo del bar de Emilio tenía una grosera errata ortográfica.

Tras el fin de la carrera y durante estos años, el genio jurídico de Ángel floreció. Pasó de sentarse en el aula a dar clase de Derecho Tributario sin solución de continuidad y tuvo lista su tesis doctoral (sobre tasas y precios públicos) en tiempo récord, a pesar de la lentitud, para los parámetros actuales, en los procesos del ordenador con la que lo redactó. En dicha tesis, Ángel criticaba a buena parte de la que entonces era considerada la mejor doctrina tributaria, lo que podía acarrearle problemas en el futuro, pero, como ya se ha dicho antes, la verdad (aunque fuera su verdad) era su divisa. Aun así, como no podía ser de otra forma, la tesis obtuvo la calificación de sobresaliente *cum laude*.

En 1994 Ángel ya había ganado por oposición la plaza de profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla. Fue en ese momento cuando nuestras inquietudes nos llevaron por caminos diferentes. Cada uno seguimos el nuestro. El vivir en diferentes ciudades nos distanció. El paso del tiempo hizo el resto.

Éramos jóvenes y fuertes y corríamos contra el viento, como dice la maravillosa canción de Bob Seger. Ángel se marchó para Madrid, con Elena

(siempre con ella), para ser Letrado del Tribunal Constitucional, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba y Magistrado del Tribunal Supremo. Julián se presentó a las elecciones locales para el Ayuntamiento de Écija (su localidad natal) y fue su Alcalde durante ocho años. José Manuel había ganado sus oposiciones de funcionario en la Junta de Andalucía y con el tiempo ha llegado a ser profesor de Derecho Administrativo en la Universidad de Sevilla.

De todo aquello quedan unos maravillosos recuerdos y el ejemplo de vida de nuestro Ángel. Y una cosa más de no poca importancia: cuando, en 1992, los clubes deportivos se transformaron en sociedades anónimas deportivas, nuestro despacho compró a cada uno de nosotros una acción del Real Betis Balompié por importe de 10.000 pesetas (60 euros), que continúan a nuestro nombre treinta y tres años después, a pesar de que Ángel no era precisamente bético, a diferencia de nosotros dos.

El fallecimiento de Ángel en 2021 ha privado a nuestro país de un eminentísimo jurista y de una persona especialmente dotada para impregnar de racionalidad y genialidad, a partes iguales, a las soluciones que necesita urgentemente nuestra sociedad, pero a nosotros –que ya contemplamos cercano el horizonte de la jubilación– nos ha privado de un entrañable amigo con el que sin duda hubiéramos retomado en el futuro aquella cercanía que la vida nos arrebató.

Nos queda recordar su figura, sus hechos, sus anécdotas y contar a nuestros hijos e hijas que tuvimos un amigo sin miedo que nos enseñó a decir siempre la verdad, caiga quien caiga.

Julián Álvarez Ortega
José Manuel Fernández Luque
(compañeros de promoción y amigos)

I. ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL

CAPÍTULO 1

LA FISIÓN DE PROPIEDAD Y PODER PÚBLICO, VIGA MAESTRA DE LA REVOLUCIÓN CONSTITUCIONAL EN ESPAÑA

IGNACIO BORRAJO INIESTA

Catedrático de Derecho Administrativo
Letrado del Tribunal Constitucional

SUMARIO: 1. Preliminar. 2. Un dictamen de Alonso Martínez. 3. El Antiguo Régimen: el dominio personal absoluto. 4. La revolución liberal (1808-1845). 5. El alumbramiento de un nuevo sistema jurídico. 6. La abolición de los señoríos. 6.1 La Nación española. 6.2 Las consecuencias de la abolición de los señoríos. 6.3 Señoríos jurisdiccionales versus territoriales y solariegos. 6.4 La vigencia indefinida del Derecho de abolición. 7. Observaciones finales. Bibliografía.

1. PRELIMINAR

Me temo que el orden jurídico creado tras la Gran Guerra de 1914-1945, esa nueva guerra de los treinta años que supuso, entre otras consecuencias, el suicidio político de Europa, está en fase de derribo. Vivimos un momento en el que conviene saber de dónde venimos, con la esperanza de otear hacia dónde vamos.

Por esa razón, ofrezco algunos datos históricos y jurídicos, o jurídicos e históricos, con la esperanza que, de ellos, puedan desprenderse varias observa-

ciones que quizá resulten de utilidad para intentar comprender el tiempo presente, tan convulso.

No soy historiador; apenas un jurista y un lector interesado en las instituciones. Instituciones que, como nos enseñó mi maestro don Eduardo García de Enterría, son el sustento y el alma de las normas jurídicas. Las instituciones nacen, se desarrollan y mueren, por decirlo gráficamente. Y creo que el Derecho necesita, para ser entendido en profundidad, y también para defenderlo con eficacia, conocer el origen de sus normas: *The life of the law has not been logic: it has been experience.*

2. UN DICTAMEN DE ALONSO MARTÍNEZ

En un día cualquiera del año 1863, menos lejano de hoy de lo que podría parecer, el señor don Mariano Téllez Girón tenía un problema. Quería invertir en caminos de hierro, como entonces se denominaba a los ferrocarriles, una de las principales actividades económicas de la España de entonces. Disponía para hacerlo de una gran fortuna. Pero no tenía dinero.

Su enorme patrimonio consistía en tierras, la principal fuente de riqueza de una sociedad agraria, y de bienes inmuebles. Había ofrecido una parte de él como garantía hipotecaria de un préstamo enorme, de noventa millones de reales, que el banquero don Estanislao de Urquijo (fundador del banco con su nombre y futuro marqués) estaba dispuesto a poner a su disposición. Pero había un problema.

Las tierras no estaban inscritas a nombre de don Mariano en el Registro de la Propiedad (creado un par de años antes, mediante la ley de 8 de febrero de 1861). Sus cuantiosos bienes pertenecían al Duque de Osuna, al Duque del Infantado, al Conde de Benavente, al Conde de Arcos y a otros títulos nobiliarios. Es cierto que todos estos títulos le correspondían a él, Excelentísimo Señor don Mariano Téllez Girón, Grande de España, por legítima herencia. Pero ¿podía considerarse que él era el dueño de los bienes vinculados a esos títulos? ¿Tenía el poder de disposición suficiente para poder gravarlos con una hipoteca?

La cuestión revestía tal entidad que el Duque encomendó su solución a un brillante abogado, uno de los mejores juristas que ha tenido España: don Manuel Alonso Martínez. Esta figura es conocida hoy en día por dar nombre a una plaza, en Madrid, donde no es infrecuente quedar para tomar unas cervezas. Algunos saben, además, que Alonso Martínez tuvo una participación destacada en la redacción del Código civil; ley que, desde su aprobación en 1889, y

con muchos remiendos y cambios, sigue formando una de las vigas maestras del ordenamiento jurídico español. Lo que pocos saben es que Alonso Martínez escribió, además, la Constitución de 1876: el pacto que puso fin a setenta años de guerras civiles en nuestro país y que, todavía hoy, sigue siendo la Constitución más longeva de nuestra historia. Mérito que se suele atribuir, erróneamente, a la vigente Constitución de 1978.

Ambas fueron fruto de un amplio consenso político, nacido del deseo de dejar atrás guerras fratricidas. Y ambas comparten, también, la maldición constitucional española de no ser nunca reformadas para ir las adaptando a los problemas surgidos con los nuevos tiempos. En el caso de la Constitución canovista de 1876, sus efectos benéficos se agotaron tras la muerte de sus creadores: los problemas surgidos con el nuevo siglo XX (la cuestión social, la cuestión regional, la cuestión religiosa), y a la que nunca llegó a adaptarse para encauzarlos, acabaron con ella. El golpe de Estado de 1923, la instauración de la II República con una Constitución de parte (una vez más) en 1931 y el alzamiento nacionalcatólico de 1936, primer capítulo de la II Guerra Mundial, arrasaron con su legado parlamentario y de turno pacífico de partidos sin erradicar las lacras de la oligarquía y el caciquismo, por los que había sido justamente criticada a partir de la definitiva instauración del sufragio universal, en 1868 y 1890. Quiera Dios que la Constitución de 1978, que nunca ha sido reformada a pesar de sus crecientes achaques (no tomo en cuenta los dos ajustes impuestos por la Unión Europea, en 1992 y 2011, ni el reciente retoque terminológico llevado a cabo el año de 2024), no siga la misma triste suerte.

Pero volvamos a las tribulaciones del Duque de Osuna y del Infantado. Don Manuel Alonso Martínez elaboró un sesudo dictamen (fechado el 1 de agosto de 1863) que, con la corroboración de cinco prestigiosos abogados (en texto del 29 de octubre del mismo año), allanó las dudas de los prestamistas: pues concluyó que don Mariano tenía plenas facultades, en concepto de propietario, para disponer de las fincas heredadas en virtud de sus títulos de nobleza; y, por ende, disponía de facultades para hipotecarlas en garantía del préstamo de noventa millones de reales.

La lectura de ese dictamen fue la que me puso tras la pista del tema que presento en este trabajo y que someto a su consideración: la revolución liberal, que alumbró el constitucionalismo, creó la propiedad tal y como la conocemos hoy en día. Ese dato es bien conocido, y ha sido estudiado por los historiadores con rigor y erudición, a la que me remito. Lo que quiero subrayar ahora es que la configuración de la propiedad privada se obtuvo mediante su separación del poder público; el cual, a su vez, debido a esa fisión recibió también los rasgos que lo caracterizan en el Derecho vigente. La fisión entre estas dos modalida-

des del poder jurídico, dominio y autoridad, es la que hace posible la diferencia entre sociedad y Estado, uno de los cimientos de nuestras sociedades contemporáneas.

Pero vayamos por partes.

3. EL ANTIGUO RÉGIMEN: EL DOMINIO PERSONAL ABSOLUTO

El orden jurídico medieval estaba basado en las relaciones personales entre el señor y sus vasallos: un juramento de lealtad y obediencia que daba lugar a un compromiso recíproco de protección en todos los aspectos de la vida. Los señores eran, con frecuencia, vasallos de otros señores más poderosos, formando redes clientelares basadas en la familia y en la experiencia personal.

La Paz de Westfalia (1648) reconoció que algunos señores eran «emperadores en su propio reino». Por ende, no eran vasallos del Emperador ni tenían superior jurídico alguno: eran soberanos. Los únicos límites a su «potestas» eran de orden religioso y consuetudinario. No eran límites legales, en el sentido moderno de la expresión.

A su vez, la sociedad se dividía en estamentos: cada cual con sus leyes propias y, muy importante, con sus jurisdicciones especiales y privativas propias. Los estamentos se reconducen a tres grandes categorías: clero, nobleza y el resto, los pecheros, villanos o plebe. Esta última agrupaba a la gran mayoría de la población, campesinos; junto con los habitantes de las ciudades y villas, fermento del mundo nuevo. Estamento cajón de sastre que el abate Sieyès significaría como el tercer estado, embrión de la ciudadanía.

De este mundo jurídico procede el término «señor», que todavía hoy en el lenguaje corriente conjura algo de respeto (salvo cuando su significado es subvertido por su antítesis de «señoro»). Sin embargo, es importante tomar conciencia de que, en la sociedad estamental anterior a las revoluciones liberales, ser un señor tenía un significado jurídico preciso: ostentar poder sobre sus vasallos, ya fueran éstos otros señores (menores) o, al final de la pirámide, los campesinos que formaban el grueso de la población en todos los países europeos.

El señorío era, pues, una potestad que ejercían los nobles (civiles, militares y eclesiásticos) sobre sus vasallos, que les debían obediencia y respeto. La denominación de «señores de horca y cuchillo» deja claro que se trataba de un poder absoluto: de vida y muerte, con todo tipo de matices en los que no vamos a demorarnos ahora. Aunque sí es interesante recordar que los señores ejercían su poder directamente: bien ayudados por sus vasallos, bien con ayuda de sol-

dados mercenarios, o bien de su propia mano. Que sólo ellos pudieran portar armas es un rasgo que no resulta irrelevante: la espada en los siglos antiguos, el florete en los siglos XVII y XVIII, no era un adorno. Era el signo de señorío de su portador y, a su vez, su instrumento.

Lo que sí es importante retener es que el poder que se ejercía sobre los vasallos, la jurisdicción, era lo esencial; los pueblos, bosques y tierras que los vasallos trabajaban para su señor eran, simplemente, medios para sostener el señorío. Los campesinos, en especial, estaban ligados a la tierra en la que habían nacido: los siervos de la gleba son el ejemplo más claro.

4. LA REVOLUCIÓN LIBERAL (1808-1845)

Este orden político, social y económico se mantuvo durante siglos, como es sabido. Las nuevas ideas, fomentadas por la nueva costumbre de reunirse y hablar para tomar un brebaje que excita la mente, llamado café, provocaron la Ilustración y alumbraron el ciclo revolucionario de finales del siglo XVIII que daría al traste con el Antiguo Régimen, creando las sociedades actuales.

En España, la revolución liberal ha quedado oscurecida por la guerra de la independencia. Los albores del siglo XIX (especialmente los años 1808, levantamiento popular contra la nueva dinastía; 1810, reunión de las Cortes, y 1812, año de aprobación de la Constitución de Cádiz) no evocan en la memoria colectiva la abolición del Antiguo Régimen, sino la lucha contra los ejércitos napoleónicos.

Esta alteración óptica, que desvincula el nacimiento de la Nación española del constitucionalismo, no es inocente ideológicamente, claro. Y ofusca el análisis jurídico: porque lleva a ignorar que las raíces del orden jurídico vigente en España brotaron en esos años decisivos. Pero las instituciones jurídicas sólo se comprenden realmente si se las contempla en el momento de su nacimiento: cuando rompen con las normas anteriores para resolver, con principios nuevos, los problemas de la convivencia.

La revolución española, que alumbró el término «liberal» en todas las lenguas europeas, no solamente se ha visto sustituida por la guerra de independencia. En el plano de las ideas, ha quedado oscurecida porque combatió «al francés» con ideas proclamadas en la Revolución francesa (y, antes, en la Revolución estadounidense): una paradoja muy española. Y en el plano de la política, porque el grupo de ilustrados que construyeron la legislación liberal en el fragor de la batalla fueron dolorosamente derrotados en 1814, en el momento de la victoria militar. Luego vendrían el trienio liberal (1820-1823) y la

segunda o tercera revolución (en especial, 1834 y 1837), hasta la consolidación del nuevo régimen, plasmada en la Constitución de 1845, cuyos tintes conservadores impiden apreciar que supuso la consagración definitiva de un Estado liberal que rompió definitivamente con el Antiguo Régimen.

Estos avatares complican el análisis jurídico. Aunque solo sea porque, cada vez que se citan las leyes alumbradas por la revolución gaditana, resulta obligado anotar su abrogación total en 1814, su restablecimiento en el trienio y su vigencia definitiva, por fin, en la década de 1830. Demasiada complicación.

Pero es una complicación que no debe hacernos perder de vista que las disposiciones aprobadas en los años decisivos (1808-1814) son capitales para entender nuestro Derecho vigente. Especialmente los años en que las Cortes de Cádiz estuvieron activas (1810-1814), cuya labor suele reducirse a la Constitución promulgada con un solemne *Te Deum* el 19 de marzo de 1812, día de San José; pero cuyos Decretos son los que formaron el torso del nuevo Derecho.

Así lo confirma nuestro tema.

5. EL ALUMBRAMIENTO DE UN NUEVO SISTEMA JURÍDICO

La creación del régimen jurídico vigente en España del derecho de propiedad, y su contraste con los poderes públicos, ha seguido varias vías:

A) La más conocida es la desamortización: un largo e intermitente proceso, resueltamente culminado con las famosas leyes Mendizábal en 1836 y 1837, y la ley Madoz, en 1855. Estas disposiciones legislativas acordaron que gran cantidad de fincas rústicas y urbanas, junto con otros bienes aledaños, pertenecientes hasta el fin del siglo XVIII a manos muertas (el clero regular, el clero secular y los municipios) fueran convertidas en «Bienes Nacionales» y vendidas después, en pública subasta, al mejor postor.

La legislación desamortizadora no se limitó a transferir la propiedad de una importante masa de bienes: sino que, inescindiblemente, transformó el régimen jurídico de los bienes, antes amortizados, y los convirtió en bienes de propiedad privada, individual, plena y libre.

B) Unos años antes, en el trienio liberal (1820-1823), se habían desvinculado los mayorazgos. Una figura que, durante siglos, había mantenido unidos importantes bloques de bienes al vincularlos a un determinado título nobiliario. Los bienes quedaban reservados al uso y disfrute del poseedor del título y de sus herederos, como regla general el primogénito de la casa. Los duques,

condes u otros nobles sólo podían disfrutar de los bienes del mayorazgo; no podían disponer sobre ellos, puesto que estaban adscritos al sostenimiento del linaje nobiliario, del que no eran más que los depositarios temporales.

La principal ley de abolición de los mayorazgos fue aprobada por Decreto de las Cortes de 27 de septiembre de 1820 y promulgada por el Rey, tras una soterrada resistencia, como ley de 12 de octubre de 1820 (de ahí las dudas frecuentes al citar su fecha). La ley fue luego derogada en la década ominosa y sólo conseguiría su vigencia definitiva por el Real Decreto de 30 de agosto de 1836. En su virtud, los nobles adquirieron la plena disposición sobre los bienes anejos a sus títulos, tanto *inter vivos* como *mortis causa*. La legislación liberal no les obligó a enajenar los bienes; tampoco sufrieron ninguna privación patrimonial. Por lo que esta normativa puede pasar desapercibida. Pero su repercusión en el régimen jurídico de la «nueva propiedad» no puede ser ignorada. Así lo acredita el dictamen de Alonso Martínez sobre la hipoteca del duque de Osuna.

C) Sin embargo, los títulos nobiliarios desvinculados por la ley de abolición de los mayorazgos de 1820-1836 habían sufrido, con anterioridad, un desgajamiento importante de sus facultades jurídicas. Ese es el punto que interesa aquí y que también abordó el susodicho dictamen, pues es el fundamento de todo lo demás.

En efecto, una de las primeras medidas que adoptaron la Cortes generales y extraordinarias reunidas en Cádiz en septiembre de 1810 fue la abolición de los señoríos. En su virtud, los títulos nobiliarios (tanto en manos de seglares como de religiosos) perdieron el imperio, reservado a la Corona; y quedaron convertidos en títulos del «sagrado derecho de propiedad».

6. LA ABOLICIÓN DE LOS SEÑORÍOS

Conviene leer con atención este importante Decreto, aprobado por las Cortes el 6 de agosto de 1811 y promulgado por la Regencia del Reino el siguiente 19 de agosto.

La clave de bóveda del Decreto de abolición de los señoríos quedó plasmada en su primer artículo:

«Desde ahora quedan incorporados a la nación todos los señoríos jurisdiccionales de cualquier clase y condición que sean» (art. 1).

Conviene subrayar tanto el contexto de ese precepto capital como sus consecuencias.

6.1 La Nación española

Se suele decir que la Nación española fue creada jurídicamente por los primeros artículos de la Constitución de 19 de marzo de 1812:

«Título primero. De la Nación Española y de los Españoles

Capítulo primero. De la Nación Española

Artículo 1. La Nación Española es la reunión de todos los Españoles de ambos hemisferios.

Artículo 2. La Nación Española es libre e independiente, y no es ni puede ser patrimonio de ninguna familia ni persona.

Artículo 3. La Soberanía reside esencialmente en la Nación, y por lo mismo pertenece a ésta exclusivamente el derecho de establecer sus leyes fundamentales.

Artículo 4. La Nación está obligada a conservar y proteger por leyes sabias y justas la libertad civil, la propiedad, y los demás derechos legítimos de todos los Individuos que la componen».

Sin embargo, esta idea de que la nación española nace jurídicamente en 1812 es inexacta: procede del brillo mítico que ha rodeado a la Constitución de Cádiz y del correlativo olvido de la ingente obra llevada a cabo por las Cortes, al mismo tiempo que elaboraba y debatía la ley fundamental. Indudablemente, el texto constitucional culminó la labor legislativa de las Cortes de Cádiz, realmente extraordinarias. La Pepa consolidó las medidas y avances logrados en esos años fecundos, en este primer sexenio democrático tendido entre los años de 1808 y 1814. Ser conscientes de este dato, por cierto, permite leer con otro significado la llamada de la Constitución gaditana a las «leyes sabias y justas» que protegen los derechos de los españoles. No era, como se suele apostillar con sorna, la expresión de un pío deseo fruto de la inocencia política; sino la remisión a unas leyes concretas, que ya habían sido aprobadas y que se encontraban vigentes cuando la Constitución, finalmente, vio la luz.

En cualquier caso, no conviene olvidar algunos hitos de la variada e ingente labor legislativa de las Cortes, previa a la Constitución.

Reviste una singular importancia el primer Decreto que las Cortes españolas aprobaron, el mismo día en que se reunieron en la Isla de León (Cádiz) el 24 de septiembre de 1810 (hace 216 años). El Decreto I declaró, en su primer párrafo, que «Los diputados que componen este Congreso, y que representan la Nación española, se declaran legítimamente constituidos en Cortes generales y extraordinarias, y que reside en ellas la soberanía nacional».

En ese mismo Decreto se dispuso que, «No conviniendo queden reunidos el poder legislativo, el ejecutivo y el judicial, declaran las Cortes generales y extraordinarias que se reservan el ejercicio del poder legislativo en toda su extensión». Habilitaron seguidamente al Consejo de Regencia para que ejerciera interinamente el «poder ejecutivo», siendo sus miembros «responsables a la nación por el tiempo de su administración, con arreglo a sus leyes». Y, finalmente, confirmaron «por ahora todos los tribunales y justicias establecidas en el reino para que continúen administrando justicia según las leyes» (Decreto I, de 24 de septiembre de 1810).

Ese fue un momento crítico para la recién nacida revolución liberal española. Pues el Decreto número I, redactado por hombres de gobierno, previó cuidadosamente su ejecución:

«Las Cortes generales y extraordinarias habilitan a los individuos que componían el Consejo de Regencia, para que bajo esta misma denominación, interinamente y hasta que las Cortes elijan el gobierno que más convenga, ejerzan el Poder ejecutivo.

El Consejo de Regencia, para usar de la habilitación declarada anteriormente, reconocerá la soberanía nacional de las Cortes, y jurará obediencia á las leyes y decretos que de ellas emanaren; a cuyo fin pasará inmediatamente que se le haga constar este decreto, a la sala de sesión de las Cortes, que le esperan para este acto, y se hayan [*sic*] en sesión permanente.

Se declara que la fórmula del reconocimiento y juramento que ha de hacer el Consejo de Regencia es la siguiente: ¿Reconocéis la soberanía de la Nación representada por los diputados de estas Cortes generales y extraordinarias? – ¿Juráis obedecer sus decretos, leyes y constitución que se establezca según los santos fines para que se han reunido, y mandar observarlos y hacerlos ejecutar? – ¿Conservar la independencia, libertad é integridad de la Nación? ¿La religión Católica Apostólica Romana? – ¿El gobierno monárquico del reino? – ¿Restablecer en el trono a nuestro amado Rey D. Fernando de Borbón? – ¿Y mirar en todo por el bien del estado? – Si así lo hicieris, Dios os ayude, y si no seréis responsable a la Nación con arreglo a las leyes.»

Pasaron largas horas hasta que el Consejo de Regencia, presidido por el Reverendo Obispo de Orense, aceptó reticentemente prestar el juramento exigido. Finalmente, las Cortes suspendieron esta dramática sesión a altas horas de la madrugada del día siguiente.

Esta premisa, que ahora nos parece tan obvia, era nueva y revolucionaria: el Rey había dejado de ser el dueño y señor de un conjunto de territorios, unidos exclusivamente por el vínculo de su subordinación a la Corona, y sobre los que el Soberano disponía de un dominio absoluto, con plena autoridad y poder de disposición.

El antiguo Derecho quedaba de manifiesto en la presentación oficial del Monarca, en las disposiciones adoptadas antes o después del período de Cortes (1808-1814): por ejemplo, «Don Fernando VII por la gracia de Dios, Rey de Castilla, de León, de Aragón, de las dos Sicilias, de Jerusalén, de Navarra, de Granada, de Toledo, e Valencia, de Galicia, de Mallorca, de Menorca, de Sevilla, de Cerdeña, de Córdoba, de Córcega, de Murcia, de Jaén, de los Algarbes, de Algeciras, de Gibraltar, de las Islas de Canarias, de las Indias Orientales y Occidentales, Islas y Tierra-firme del mar Océano; Archiduque de Austria; Duque de Borgoña, de Brabante y de Milán; Conde de Abspurg, de Flandes, Tirol y Barcelona; señor de Vizcaya y de Molina &c.».

Sobre estas premisas, el Emperador francés había cuidado de asegurar la legal transmisión del trono de las Españas: primero, obteniendo la abdicación de los dos reyes en litigio, Carlos IV y su hijo, Fernando VII; y, posteriormente, transmitiendo el derecho al trono a su hermano, José Bonaparte. El ajuste a la legalidad entonces vigente había dado lugar a que las autoridades españolas, con el Consejo de Castilla a la cabeza, hubieran aceptado el reinado del Rey José.

Que el pueblo español (el populacho, según el Consejo de Castilla en su manifiesto de 1808) se negara a obedecer los acuerdos y decisiones legalmente adoptados por las autoridades soberanas desembocaría en la proclamación de una Nación española, independiente y soberana. Nación proclamada en el revolucionario Decreto I, de 24 de septiembre de 1810, y consolidada jurídicamente más tarde, en los preceptos que abrieron la Constitución de 19 de marzo de 1812.

Este es el contexto imprescindible para entender cabalmente la abolición de los señoríos.

6.2 Las consecuencias de la abolición de los señoríos

Las consecuencias jurídicas de que la Nación española hubiera incorporado «todos los señoríos jurisdiccionales» quedó patente en el mismo Decreto de 6 de agosto de 1811:

i. Se procederá al nombramiento de todas las justicias y demás funcionarios públicos, por el mismo orden, y según se verifica en los pueblos de realengo (art. 2). Es decir, sería el rey quien nombraría a los funcionarios en todo el territorio de la Monarquía; no los señores.

ii. En adelante nadie podrá llamarse señor de vasallos, «exercer» jurisdicción, nombrar jueces, ni usar de los privilegios y derechos comprendidos en este decreto (art. 14).

iii. Quedan abolidos los dictados de vasallos y «vasallage», y las prestaciones así reales, como personales que deban su origen a título jurisdiccional, a excepción de las que procedan de contrato libre en uso del sagrado derecho de propiedad (art. 4).

iv. Quedan abolidos los privilegios llamados exclusivos, privativos y prohibitivos que tengan el mismo origen de señorío, como son los de caza, pesca, hornos, molinos, aprovechamientos de aguas, montes y demás; quedando al libre uso de los pueblos con arreglo al derecho común y a las reglas municipales establecidas en cada pueblo (art. 7).

6.3 Señoríos jurisdiccionales versus territoriales y solariegos

La necesidad de deslindar los «señoríos territoriales y solariegos», que quedaron «desde ahora en la clase de los demás derechos de propiedad particular» (art. 5, en relación con los arts. 4 *in fine*, 6, 7 *in fine* y concordantes), enturbió en su momento la aplicación del Decreto de abolición de 1811. Y ha distraído la atención de los estudiosos de lo que, en mi opinión, es el contenido esencial de la ley.

No cabe duda de la importancia que esta distinción legal, entre los señoríos jurisdiccionales y los de nervio dominical, ha tenido en la historia de nuestro Derecho y de nuestro país. Pero la aplicación, plena y sin fisuras, de la incorporación a la Nación de los señoríos jurisdiccionales no debe hacer olvidar que ese, y no otro, era el contenido medular del Decreto de las Cortes. Y es el fundamento de la división entre poderes públicos y privados; división que es previa a la más conocida separación entre los poderes legislativo, ejecutivo y judicial. Esta tripartición clásica divide un poder público (autoridad, mando o jurisdicción) que antes, en el plano lógico, ha quedado separado de los poderes o facultades propios del dominio privado, de la propiedad dominical o privada.

6.4 La vigencia indefinida del Decreto de abolición

De la importancia de la abolición de los señoríos da prueba un hecho muchas veces olvidado: el Decreto de Cortes de 6 de agosto de 1811 nunca fue derogado. Cuando se menciona, no es necesario acompañar su fecha con la

habitual aclaración sobre sucesivas vigencias que sigue a las demás disposiciones legislativas gaditanas. En efecto, el Decreto de 6 de agosto de 1811 sobrevivió a la abolición radical de la Constitución de 1812, y de la restante obra legislativa de las Cortes de Cádiz, acordada por el rey Fernando «el Deseado» cuando retornó a España en 1814.

Su Decreto de 4 de mayo de 1814, en efecto, había declarado «que mi Real ánimo es no solamente no jurar ni acceder a dicha Constitución ni a decreto alguno de las “Cortes generales y extraordinarias” y de las “ordinarias” actualmente abiertas, a saber, los que sean depresivos de los derechos y prerrogativas de mi Soberanía, establecidas por la constitución y las leyes en que de largo tiempo la nación ha vivido, sino el *declarar aquella Constitución y tales Decretos nulos y de ningún valor ni efecto, ahora ni en tiempo alguno, como si no hubiesen pasado jamás tales actos, y se quitasen de en medio del tiempo, y sin obligación en mis pueblos y súbditos, de cualquiera clase y condición, a cumplirlos ni guardarlos*» (subrayado añadido).

Esta declaración de nulidad radical vino acompañada con garantías jurídicas precisas: «Y como el que quisiese sostenerlos, y contradixere esta mi Real declaración, tomada con dicho acuerdo y voluntad, atentaría contra las prerrogativas de mi Soberanía y la felicidad de la nación, y causaría turbación y desasosiego en mis Reynos; *declaro reo de lesa Majestad a quien tal osare ó intentar, y que como a tal se le imponga la pena de la vida, ora lo execute de hecho, ora por escrito, ó de palabra i moviendo ó incitando, ó de qualquier modo exhortando y persuadiendo á que se guarden y observen dicha Constitución y decretos*».

Amparados por disposiciones tan tajantes, un grupo de nobles («dueños jurisdiccionales de pueblos») solicitó la restauración de la plenitud de sus señoríos. Tras un enjundioso expediente, fue dictada la Real cédula de S. M. y señores del Consejo, «por la qual se manda que los llamados señores jurisdiccionales sean reintegrados inmediatamente en la percepción de todas las rentas, frutos, emolumentos, prestaciones y derechos de su señorío territorial y solariego, con los demás que se expresa» (Real Cédula de 15 de septiembre de 1814). Medida que no alcanzaba a la jurisdicción, que quedó retenida en manos del monarca. Y que fue adoptada, como tantas veces en España, «con la calidad de por ahora, y sin perjuicio de lo que Yo resuelva a consulta de mi Consejo acerca de la nulidad, subsistencia o revocación del Decreto de las Cortes generales y extraordinarias de seis de Agosto de mil ochocientos once sobre abolición de los señoríos». Esa resolución definitiva no se llegó a aprobar nunca. Con lo que el artículo 1 del Decreto de 1811 mantuvo su vigencia y, por ende, los señoríos jurisdiccionales quedaron irreversiblemente unidos a

la soberanía nacional. La separación de dominio privado y poder público quedó establecida en España desde ese año fundacional de 1811.

7. OBSERVACIONES FINALES

La fisión entre el poder público (imperio o autoridad, mando y jurisdicción) y la propiedad privada (dominio o facultades dominicales, derechos reales, obligaciones y contratos) es el fundamento de las sociedades contemporáneas: las cuales se caracterizan por la separación del Estado y de la sociedad.

El Estado es dinamizado por la ley o, a su sombra, el reglamento; la representación se obtiene por nombramiento, salvo aquéllos que se reservan a la elección; su instrumento es el diario oficial (el *BOE*); y su clave consiste en el principio de legalidad (Eduardo García de Enterría). Por el contrario, la sociedad es dinamizada por el contrato; la representación se deriva de los poderes de mandato; su publicidad se obtiene por los registros de propiedad y mercantil; y su espíritu se cristaliza en el principio de autonomía de la voluntad (Luis Díez Picazo).

Estos rasgos esenciales nacen cuando el imperio o jurisdicción es dissociado de la propiedad y son los que cimentan los sistemas jurídicos contemporáneos. Aquellos países que no consiguieron la plena disociación del poder político y la propiedad privada, o que sufrieron una regresión en ese punto, vieron la pérdida de las libertades: baste ahora mencionar, como ejemplos, la nomenklatura soviética o el totalitarismo nazi.

Los ordenamientos liberales, curiosamente, se encuentran en estos momentos sometidos a una crisis existencial: pues los límites entre propiedad y poder público se ven difuminados. La situación es clara en los Estados Unidos de América, la capital del imperio de Occidente: el derecho a portar armas, expandido en una desmesurada jurisprudencia ajena al sentido original de la II Enmienda, tiende a devolver a los individuos el uso de la fuerza, antes monopolio del Estado; y el derecho a que las personas jurídicas puedan gastar sin límite en las elecciones a cargos públicos (la nefasta sentencia *Citizens United* de 2010) ha otorgado a las empresas privadas una influencia desmesurada en las decisiones públicas, como atestiguan los resultados electorales de 2024.

No sé en qué medida estos fenómenos desembocarán en la nueva Edad Media que profetizó Umberto Eco ya en la década de 1970. Una era en la que las personas dejarían de ser ciudadanos de un Estado nacional, pues su estatuto jurídico dependería de la gran empresa multinacional a la que sirvieran: serían estas empresas las que asumirían el papel de nuevos señores, con am-

plios poderes de dominio basados en la propiedad. Perspectiva que ha sido adaptada al avance tecnológico de las últimas décadas mediante la noción de los «tecnoseñores» (Varoufakis).

Lo que sí parece claro es que, en estos momentos en que las instituciones que forman nuestros sistemas jurídicos parecen resquebrajarse, es necesario redescubrir sus cimientos. Bien para reafirmarlas, bien para adaptarlas a los nuevos tiempos. La alternativa es dejarlas perecer por inadaptación a la realidad contemporánea. En mi opinión, mantener o restablecer la tajante separación entre poder político y propiedad privada es una labor insoslayable si queremos mantener la libertad.

BIBLIOGRAFÍA

El dictamen de Alonso Martínez lo leí en el excelente *Manuel Alonso Martínez: vida y obra*, coordinado por Carlos Rogel y Carlos Vattier (Editorial Tecnos, 1991). Ofrece un estudio muy valioso Atienza Hernández, Ignacio: *Aristocracia, poder y riqueza en la España moderna: la Casa de Osuna, siglos XV-XIX* (Editorial Siglo XXI de España, 1987).

Las reflexiones sobre la Constitución de la Restauración o canovista, de 1876, se encuentran en mis apuntes sobre «Constitución canovista y jurisdicción contencioso-administrativa», en Marta Lorente Sariñena (Dir.): *La jurisdicción contencioso-administrativa en España. «Una» historia de sus orígenes* (Consejo General del Poder Judicial, 2008, 405-21). Un estudio completo en Miguel Artola: *La Constitución de 1812* (Iustel, 2008). En cuanto al intento napoleónico del cambio de dinastía gobernante en las Españas, y cómo se ajustaba a las leyes del Antiguo Régimen, es esclarecedor el estudio de Ignacio Fernández Sarasola: *La Constitución de Bayona 1808* (Iustel, 2007, que forma parte de una excelente serie sobre las Constituciones españolas que merecería una reedición).

Las referencias de don Francisco Tomás y Valiente son a su clásico *Manual de Historia del Derecho Español* (Editorial Tecnos, 4.^a ed. 1983): en especial su capítulo 10 («Factores permanentes y ejes del cambio en la sociedad y en el Derecho durante los siglos XIII al XVIII») y su capítulo 23 («Revolución burguesa y Derecho: las bases del sistema»). También a su breve, y dos veces bueno, *Gobierno e instituciones en la España del Antiguo Régimen* (Alianza, 1982). Ambas obras se encuentran en la colección de sus *Obras completas* (editadas por el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997, y que deberían ser digitalizadas para que resulten accesibles a las nuevas generaciones).

Sobre la Paz de Westfalia (1648), que funda el orden jurídico que parecía a punto de fenecer en 1945 y en 1989, y que ahora renace de sus cenizas con todo ímpetu, hay una bibliografía ingente. Son obras escritas en lenguas distintas al español, que no parece darle la importancia que tiene. Aparte de la traducción de algunos libros (como Mark Greengrass: *La destrucción de la Cristiandad: Europa 1517-1648*, Editorial Pasado y Presente, 2015; J. Stoye: *El despliegue de Europa: 1648-1688, Siglo XXI de España*, 1979; curioso, Peer Schmidt: *La monarquía universal española y América: la imagen del imperio español en la Guerra de los Treinta Años (1618-1648)*, Fondo de Cultura Económica, 2012), se puede encontrar una introducción en Wikipedia: «Paz de Westfalia» (24 de septiembre de 2025).

Sobre los señoríos, figura jurídica clave del Antiguo Régimen, hay una bibliografía variopinta y creciente; y, también, insuficiente. La razón es que son necesarios estudios locales, dada la variedad de los títulos constitutivos, que son determinantes, y que solamente en los últimos años llegan a cubrir en parte la geografía nacional; y su largo período de vigencia, con distintas épocas desde los siglos X y XI hasta el XVIII. Son importantes, además de los estudios generales (como los de Tomás y Valiente), las obras de Rafael García Ormaechea: *Supervivencias feudales en España. Estudio de legislación y jurisprudencia sobre señoríos* (Editorial Reus, 1932, que ha sido reeditado por Urgoiti Editores, 2003, con un esclarecedor estudio preliminar de Pedro Ruiz Torres); y de Alfonso María Guilarte: *El régimen señorial en el siglo XVI* (editado en su día por el Instituto de Estudios Políticos, 1962, hay una segunda edición revisada que ha publicado la Universidad de Valladolid, 1987). También María López Díaz: «La administración de la justicia señorial en el antiguo régimen» (*Anuario de Historia del Derecho Español*, 2006, 76: 557-88).

Sobre la abolición de los señoríos, sigue siendo esencial (además del libro de García Ormaechea) la obra de Salvador de Moxó: *La disolución del régimen señorial en España* (Centro Superior de Investigaciones Científicas, 1962, disponible en archive.org). Más recientes, Francisco J. Hernández Montalbán: *La abolición de los señoríos en España (1811-1837)* (Biblioteca Nueva, Universitat de València, 1999); del mismo autor, «Aspectos de la revolución jurídica en el decreto de señoríos de 1811» (*Hispania* LXI/3, 2001); y Remedios Morán Martín: «“Abajo todo: fuera señoríos y sus efectos”. El decreto de 6 de agosto de 1811» (*Revista de Derecho Político UNED*, 2011, 82: 239-262); Eduardo Galván Rodríguez: «La disolución del régimen señorial», en VV AA: *Cortes de Cádiz y Constitución*, J. A. Escudero (Coord., Espasa-Calpe, 2011, II: 204-219); y María Ángeles Faya Díaz: «La abolición del régimen señorial en España» (revista *Dieciocho*, 2012, 35-2: 389-414).

Los decretos y los debates de las Cortes de Cádiz se encuentran en la red, en mejores o peores versiones: Congreso de los Diputados, serie histórica de los diarios de sesiones (https://app.congreso.es/est_sesiones/); la Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes (https://www.cervantesvirtual.com/portales/constitucion_1812/su_obra_decretos/); y en archive.org (<https://archive.org/details/diariodelasdiscu08spai>).

La legislación histórica, que incluye todas las disposiciones generales que he citado en el texto, se encuentra en la nunca suficientemente encomiada base de datos de la legislación antigua que ofrece el «Boletín Oficial del Estado»: *Gazeta* (https://www.BOE.es/diario_gazeta/).

A mí me resultó muy esclarecedora la lectura del Conde de Toreno: *Historia del levantamiento, guerra y revolución de España* (1835: texto en <https://www.cervantesvirtual.com/obra/historia-del-levantamiento-guerra-y-revolucion-de-espana-tomo-1/>): hay reediciones recientes, como la de la editorial Urgoiti, 2008, o la editorial Akrón, 2008-2009. Una guía excelente, entre otras, la ofrece Josep Fontana: *La época del liberalismo* (Crítica y Marcial Pons, 2007, volumen 6 de la Historia de España dirigida por el propio Fontana y Ramón Villares).

Finalmente, aludo al ensayo de Umberto Eco que fue publicado en español en el libro Umberto Eco, Furio Colombo, Francesco Alberoni, Giuseppe Sacco: *La nueva Edad Media* (Alianza Editorial, 1974, con reediciones posteriores). Y a la obra de Yanis Varoufakis: *Tecnofeudalismo. El sigiloso sucesor del capitalismo* (edición española Deusto, 2024).

CAPÍTULO 2

PARLAMENTO Y TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: EL CONTROL DEL DEBATE PARLAMENTARIO POR LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL¹

JUAN CARLOS DUQUE VILLANUEVA

Secretario general adjunto del Tribunal Constitucional

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El parlamento como sede natural del debate político. 3. Restricciones al debate parlamentario en la jurisprudencia constitucional. 3.1 La facultad de las mesas de las cámaras de inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias manifiestamente ilegales o inconstitucionales. 3.2 El control por el Tribunal Constitucional de las declaraciones políticas de los parlamentos. 3.3 El control por el Tribunal Constitucional de la admisión a trámite de las iniciativas parlamentarias. 4. A modo de conclusión. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de las relaciones entre el Parlamento y el Tribunal Constitucional, el alcance del control constitucional sobre el debate parlamentario

¹ Texto revisado y actualizado de la intervención en las XXX Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, «Estado de derecho y división de poderes», Málaga, 7-9 de noviembre de 2024.

constituye una cuestión especialmente controvertida en la actualidad. Asunto respecto al que existen en la doctrina constitucional dos líneas jurisprudenciales distintas y, quizás, difícilmente compatibles. Una, la mantenida por el Tribunal desde sus primeros pronunciamientos en la materia, entendiendo el debate parlamentario como un espacio de irrestricta libertad, en el que es muy limitado el control por el Tribunal; la otra, que surge a partir del año 2014 con ocasión de las resoluciones dictadas en relación con el proceso independentista en Cataluña (procés), que introduce muy serias limitaciones en el debate parlamentario.

Ambas líneas jurisprudenciales se abordan a continuación, expresando algunas dudas o consideraciones sobre las importantes dificultades de encaje de la segunda de ellas en nuestro sistema de jurisdicción constitucional.

2. EL PARLAMENTO COMO SEDE NATURAL DEL DEBATE POLÍTICO

El Tribunal Constitucional ha venido destacando en reiterados pronunciamientos como uno de los fundamentos del sistema democrático la condición de los parlamentos o de las asambleas legislativas como «sede natural» y/o «escenarios privilegiados» del debate político en «clave de libertad y pluralidad» (SSTC 226/2004, de 29 de noviembre, FJ 6; 119/2009, de 2 de octubre, FJ 3; 25/2023, de 17 de abril, FJ 3; ATC 135/2004, de 20 de abril, FJ 6). Junto a esta máxima, ha resaltado también que el eventual resultado de este debate «no debe condicionar anticipadamente la viabilidad misma del debate» (AATC 135/2004, FJ 6; 189 y 190/2015, de 5 de noviembre, FF JJ 3), si bien en algunas ocasiones esta última afirmación ha sido matizada al precisarse que ese condicionamiento no podía darse «en principio» (STC 184/2021, de 28 de octubre, FJ 11.5.4.; AATC 141/2016, de 19 de julio, FJ 5; 170/2016, de 6 de octubre, FJ 6; 24/2017, de 14 de febrero, FJ 8); o, en otras palabras, que sobre el contenido del debate parlamentario «sólo de manera excepcional debe extenderse nuestra jurisdicción» (SSTC 39/2008, de 10 de marzo, FJ 7; 12/2019, de 28 de enero, FJ 8).

Estos genéricos pronunciamientos apenas nada dicen sobre qué puede debatirse en el parlamento ni tampoco respecto al alcance del control del debate parlamentario por parte de la jurisdicción constitucional. Cuestiones ambas que el Tribunal Constitucional va a ir abordando sucesivamente.

En una primera etapa, que, tras algunas dudas, se inicia con la STC 124/1995, de 18 de julio, el Tribunal va a entender el debate parlamenta-

rio como un espacio de irrestricta libertad en el que muy limitadamente puede intervenir. La formulación más acabada de esta doctrina se encuentra en el ATC 135/2004, por el que se inadmitió a trámite la impugnación por el gobierno de la nación, al amparo de los artículos 161.2 CE y 76 y 77 LOTC (proceso de impugnación de disposiciones autonómicas sin fuerza de ley), del acuerdo del gobierno vasco por el que se aprobó la «Propuesta de Estatuto Político de la Comunidad de Euskadi» y se le dio traslado al presidente del Parlamento y del acuerdo de la mesa del Parlamento Vasco por el que se calificó la iniciativa como «propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía», se admitió a trámite, se decidió seguir para su tramitación el procedimiento legislativo ordinario, con la salvedad del requisito de la mayoría absoluta para su aprobación, se publicó en el boletín oficial de la cámara y se abrió el plazo de presentación de enmiendas.

Esta decisión de inadmisión fue muy controvertida, de lo que dan prueba los tres votos particulares discrepantes suscritos por cinco magistrados. El abogado del Estado sostenía la idoneidad de los acuerdos impugnados para ser objeto del proceso constitucional, esto es, la idoneidad de un proyecto o propuesta normativa para ser objeto de control de constitucionalidad por ser manifiestamente inconstitucional, al tratarse de una reforma encubierta de la Constitución. El Tribunal, ante este planteamiento, reconoció, en primer lugar, que la propuesta legislativa era expresión de la competencia del gobierno vasco «para proponer una reforma del Estatuto de Autonomía de su Comunidad Autónoma o, en general, para remitir al Parlamento autonómico cualesquiera propuestas de debate y discusión, con independencia de que se formalicen o no finalmente en textos normativos, para lo que es necesaria la voluntad de la Cámara [...]». Lo contrario, es decir, el no reconocimiento de la referida competencia al gobierno vasco supondría –afirmó el Tribunal– «desconocer la lógica del sistema democrático parlamentario, uno de cuyos fundamentos consiste en que el Parlamento es la sede natural del debate político y el Gobierno uno de los sujetos habilitados para propiciarlo. Cómo se traduzca normativamente el fruto del debate, si es que finalmente llega a traducirse en algo, es cuestión –añadió el Tribunal– que no debe condicionar anticipadamente la suerte de ningún debate, so pena de negar al Parlamento la facultad de arbitrar la discusión política en los términos que estime conveniente. So pena, en definitiva, de someter al Parlamento a tutelas inaceptables» (FJ 6).

Tras afirmar que la sola admisión a trámite de la impugnación desnaturaría «irremediabilmente, de prosperar, los principios fundamentales de la democracia parlamentaria», se resaltó en el auto que la propuesta «en tanto que iniciativa de debate parlamentario, agota todos sus efectos en esa sola

condición y, como tal, no puede ser objeto de otro juicio que el de oportunidad o conveniencia para el que este Tribunal es manifiestamente incompetente, por estar reservado a los propios parlamentarios y, mediatamente, a sus representados» y que en «tanto no se agote el procedimiento parlamentario iniciado con la remisión de la “Propuesta”, no cabe más inconstitucionalidad, en su caso, que la que resulte de la infracción de las normas que disciplinen ese procedimiento» (FJ 6).

En definitiva, el Tribunal concluyó, por lo que se refiere al objeto del debate parlamentario, que la propuesta era «expresión de una atribución inherente a todo Gobierno en un sistema democrático parlamentario, cual es la de someter a la Cámara legislativa iniciativas normativas o de pura discusión política, que pueden dar lugar, o no, a la asunción de un texto normativo y, en todo caso, al debate público sobre cuestiones de interés general, de cuyo acierto en punto a la oportunidad y a las posiciones defendidas por los grupos parlamentarios sólo puede legítimamente pronunciarse el cuerpo electoral. El enjuiciamiento jurisdiccional –afirmó el Tribunal en este extremo– queda naturalmente descartado, pues, por definición, supuesta la formal constitución e integración del Gobierno y de la Cámara [...] el debate [parlamentario] es absolutamente libre en su contenido. Libre también en sus conclusiones, si éstas se formalizan en textos sin valor normativo» (FJ 6).

En segundo lugar, por lo que se refiere el alcance del control del debate parlamentario por la jurisdicción constitucional, el Tribunal, tras señalar que la antijuridicidad se predica de las normas definitivamente instaladas en el ordenamiento, no de los simples proyectos de normas o de la sola intención de producir normas, declaró, frente al planteamiento del abogado del Estado, que «la necesaria defensa jurisdiccional del ordenamiento no puede verificarse sino cuando cabe hablar propiamente de infracciones normativas, sólo susceptibles de ser causadas, obviamente, por normas, y nunca por proyectos o intenciones normativas, que, en cuanto tales, pueden tener cualquier contenido. La jurisdicción puede reaccionar contra la forma jurídica que resulte de esas intenciones, pero la intención misma y su debate o discusión son inmunes en una sociedad democrática a todo control jurisdiccional, singularmente si el debate se sustancia en un Parlamento, sede privilegiada del debate público» (FJ 6). En definitiva, «[l]o relevante, a efectos de nuestra jurisdicción, es el contraste entre la Constitución y las proposiciones jurídicas que revistan la forma requerida en cada caso por la Ley Orgánica (LOTC) en la regulación de los distintos procesos constitucionales» (FJ 2).

La inadmisión de la impugnación hizo posible que la «Propuesta de Estatuto Político de la Comunidad de Euskadi» fuera sometida a debate en el

Parlamento Vasco, que la aprobó y la remitió al Congreso de los Diputados. Sometida a debate y votación en esta cámara fue rechazada, decayendo, por consiguiente, la iniciativa de reforma.

Con base en la doctrina sentada en el ATC 135/2004, el Tribunal, también en una controvertida decisión, que contó con cinco votos particulares discrepantes, inadmitió en el ATC 85/2006, de 15 de marzo, el recurso de amparo interpuesto por el grupo parlamentario popular del Congreso de los Diputados contra el acuerdo de la mesa de la cámara por el que se calificó y admitió la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña presentada por su Parlamento y se decidió aplicar para su tramitación el procedimiento establecido en la Resolución de la Presidencia del Congreso de los Diputados de 16 de marzo de 1993, sobre procedimiento a seguir para la tramitación de la reforma de los Estatutos de Autonomía.

Frente al planteamiento del grupo parlamentario recurrente, para quien la propuesta de reforma de estatuto de autonomía vulneraba radicalmente la Constitución y constituía una reforma encubierta de ésta, de modo que debía de tramitarse por el procedimiento de reforma constitucional, el Tribunal, con reproducción de la doctrina del citado ATC 135/2004, negó «terminantemente la idoneidad objetiva para que un proyecto de norma pudiera por sí vulnerar la Constitución y la posibilidad de que este Tribunal interfiriese en el debate parlamentario en una especie de recurso previo», no previsto entonces en nuestro ordenamiento jurídico.

Este entendimiento del debate parlamentario del que puede afirmarse que es su máximo exponente el ATC 135/2004 no deja de estar estrechamente vinculado a la concepción de que en nuestro ordenamiento constitucional no tiene cabida un modelo de democracia militante, en el sentido de que establezca «un modelo en el que se imponga, no ya el respeto, sino la adhesión positiva al ordenamiento y, en primer lugar, a la Constitución», pues falta para ello «el presupuesto inexcusable de la existencia de un núcleo normativo inaccesible a los procedimientos de reforma constitucional [...] de manera que la sola pretensión de afectarlo convirtiera en antijurídica la conducta que, sin embargo, se atuviera escrupulosamente a los procedimientos normativos». Así, el Tribunal afirmó en resoluciones coetáneas a dicho auto que «cualquier proyecto u objetivo se entiende compatible con la Constitución siempre y cuando no se defienda mediante una actividad que vulnere los principios democráticos o los derechos fundamentales de los ciudadanos» (STC 48/2003, de 12 de marzo, FJ 7; en el mismo sentido, STC 5/2004, de 16 de enero, FJ 17).

La proyección de nuestro modelo de democracia no militante al debate parlamentario ha llevado al Tribunal a declarar años después, en resoluciones

dictadas durante el procés, que «[e]n nuestro ordenamiento, «el debate público en las asambleas legislativas sobre proyectos políticos que pretendan modificar el fundamento mismo del orden constitucional goza –precisamente al amparo de la Constitución– de una irrestricta libertad, siempre que esos proyectos no se articulen o defiendan a través de una actividad que vulnere los principios democráticos, los derechos fundamentales o el resto de los mandatos constitucionales y el intento de su consecución efectiva se realice en el marco constitucional, lo que excluye la conversión de estos proyectos políticos en normas o en otras determinaciones del poder público de manera unilateral, despreciando el procedimiento de reforma constitucional (SSTC 42/2014, FJ 4; 259/2015, FJ 7; 184/2021, FJ 11.5.4).

Esta doctrina constitucional que expresa un entendimiento del debate parlamentario como espacio de una irrestricta libertad, respecto al cual el control por parte de este Tribunal sólo es posible cuando sus conclusiones se formalicen en textos con valor normativo o, más precisamente, «en proposiciones jurídicas que revistan la forma en cada caso requerida por la Ley Orgánica (LOTC) en la regulación de los distintos procesos constitucionales» (ATC 135/2004, FJ 2) y también cuando, sin haber finalizado el procedimiento parlamentario en el que se insertan, se produzca una lesión en los derechos fundamentales de los sujetos legitimados para participar en dicho procedimiento (ATC 135/2004, FJ 8), va a convivir a partir del año 2014 con otras líneas jurisprudenciales que restringen o pueden llegar a restringir, directa o indirectamente, esa libertad que debe informar el debate en los parlamentos en tanto que «escenarios privilegiados del debate político».

3. RESTRICCIONES AL DEBATE PARLAMENTARIO EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

3.1 **La facultad de las mesas de las cámaras de inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias manifiestamente ilegales o inconstitucionales**

En relación con la función de las mesas de las cámaras de calificar y decidir sobre la admisión de las iniciativas parlamentarias, una de las cuestiones más controvertidas, en conexión generalmente con el derecho al ejercicio del cargo público de los miembros de las asambleas legislativas (art. 23.2 CE), ha venido radicando en la posibilidad de que pudieran llevar a cabo un control

sobre la legalidad y la constitucionalidad de su contenido, más allá del estricto examen de los requisitos legales establecidos para la iniciativa.

El Tribunal Constitucional había descartado la posibilidad de ese control, tanto en relación con iniciativas de carácter legislativo como no legislativo, desde el año 1995 (entre otras, SSTC 124/1995; 38/1999, de 22 de marzo; 107/2001, de 23 de abril; 202/2014, de 15 de diciembre; ATC 85/2006). En efecto, a partir de la citada STC 124/1995 el Tribunal había rechazado la posibilidad de que las mesas de las cámaras pudieran efectuar un control si quiera limitar sobre la constitucionalidad de las iniciativas parlamentarias, fueran de carácter legislativo o de control de la acción de gobierno, circunscribiendo el examen de su contenido material a los exclusivos efectos de realizar un juicio de calificación respecto de «la idoneidad y la procedencia del procedimiento parlamentario elegido para sustanciar la iniciativa deducida, esto es, a fin de preservar la adecuación de la pretensión que se deduce al tipo de procedimiento parlamentario a través del cual se plantea», excluyendo que ese examen del contenido de la iniciativa parlamentaria pudiera transmutarse en un control sobre su constitucionalidad (ATC 85/2006, FJ 5).

Sin embargo, más de veinte años después, en un giro jurisprudencial inesperado, el Tribunal en la STC 10/2016, de 1 de febrero, como hiciera en una resolución del año 1990 (STC 205/1990, de 13 de diciembre), de nuevo ha conferido a las mesas de las cámaras la facultad de inadmitir iniciativas manifiestamente ilegales o inconstitucionales.

La vuelta a esta doctrina va a ser objeto de una formulación más acabada en las SSTC 107, 108 y 109/2016, de 7 de junio, que resolvieron los recursos de amparo promovidos en el marco del denominado proceso independentista en Cataluña contra la decisión de la mesa del Parlamento catalán de admitir a trámite la propuesta de resolución sobre el inicio del proceso político en Cataluña como consecuencia de los resultados electorales de 27 de septiembre de 2015.

En estas sentencias se van a establecer los siguientes criterios en orden al alcance de la función de las mesas de calificar y decidir sobre la admisibilidad de las iniciativas parlamentarias:

1.º) «[L]as facultades de las Mesas de las asambleas en orden a la calificación y admisión a trámite de las iniciativas parlamentarias lo son sobre todo, conforme a jurisprudencia constitucional constante, a efectos de controlar la regularidad jurídica y la viabilidad formal o procesal de las iniciativas presentadas, de modo que las Mesas no deben, con carácter general, inadmitir propuestas o proposiciones a causa de una supuesta inconstitucionalidad de su

contenido, lo que infringiría el derecho fundamental de sus impulsores (art. 23.2 CE)».

2.º) Esta regla general «solo contiene una muy limitada salvedad, pues en supuestos excepcionales las Mesas pueden inadmitir a trámite sin daño para el derecho fundamental citado, las propuestas o proposiciones cuya contradicción con el Derecho o inconstitucionalidad sean “palmarias y evidentes” (SSTC 124/1995, de 18 de julio, FJ 2, y STC 10/2016, de 1 de febrero, FJ 4)».

3.º) En todo caso, aun en el supuesto de que se configurara esa facultad como un deber, el Tribunal considera que «su incumplimiento no ocasionaría infracción alguna del derecho fundamental (art. 23.2 CE) de quienes denuncien tal supuesta omisión de un control que habría sido obligado», pues en el contenido del derecho del artículo 23.2 CE «no se encuentra lo que habría que llamar “derecho fundamental a la constitucionalidad” de las iniciativas parlamentarias o, incluso, de los acuerdos o normas a que aboquen» (SSTC 107 y 108/2016, FF JJ 3; 109/2016, FJ 4). De modo que la admisión a trámite de una iniciativa supuestamente inconstitucional no puede considerarse lesiva del *ius in officium* de los parlamentarios, aunque las infracciones constitucionales sean manifiestas y evidentes, pues «su admisión a trámite ni impide a los parlamentarios el ejercicio de su cargo público ni conlleva una restricción del mismo, ya que, como regla general, la inconstitucionalidad de la iniciativa admitida no incide en el ejercicio de sus funciones representativas» (STC 46/2018, de 26 de abril, FJ 4).

El retorno a esta doctrina constitucional que atribuye a las mesas de las cámaras la facultad de inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias supuestamente contrarias a derecho o inconstitucionales supone, pese al carácter excepcional que se predica de la misma, conferir a las mesas de las cámaras una facultad de restricción del debate parlamentario como espacio de «irrestricida libertad», en los términos que lo venía definiendo el Tribunal, sustentada, además, en argumentos cuanto menos discutibles.

Ha de señalarse al respecto, en primer lugar, que, verificada la adecuación de la iniciativa parlamentaria a las normas que la regulan, sus efectos se agotan en su mera condición de iniciativa, esto es, en formular una propuesta que se pretende someter a debate en la cámara, durante cuya tramitación puede ser modificada, sustancialmente alterada, aprobada o rechazada. Los efectos de la propuesta en la fase de admisión se reducen, por lo tanto, a su condición de tal, es decir, la de promover un debate parlamentario, cuya suerte en ningún caso puede venir anticipada por el eventual resultado del debate, si es que el debate llega a traducirse en algo (ATC 135/2004, FJ 6). Ciertamente, la

iniciativa tiene que ser objeto de un juicio de oportunidad en la cámara, pero este juicio no compete a la mesa, como órgano que cumple la función jurídico-técnica de ordenar y racionalizar los trabajos de la asamblea, sino al pleno o, en su caso, al órgano interno que tenga atribuida la competencia para su tramitación.

En segundo lugar, ha de insistirse en que la antijuridicidad y lo mismo cabe decir de la inconstitucionalidad, con la excepción de los supuestos en los que el ordenamiento ha previsto un control jurisdiccional de proyectos o propuestas de normas, sólo se predica de las normas u otras determinaciones o proposiciones jurídicas del poder público definitivamente instaladas en el ordenamiento, no de sus proyectos o propuestas o de la sola intención de producirlos. En ningún caso una iniciativa parlamentaria puede resultar ilegal o inconstitucional por razón de su contenido, supuesta su adecuación a las normas que regulen su formulación, por carecer de otro efecto que no sea el de instar la celebración de un debate parlamentario, que por sí mismo, por ser libre en su contenido (ATC 135/2004, FJ 6), parece que en modo alguno pueda ser ilegal o inconstitucional. La iniciativa tampoco puede ser objeto de control jurisdiccional, ni de legalidad ni de constitucionalidad, pues la defensa jurisdiccional del ordenamiento, con la salvedad antes apuntada, sólo cabe, como ha dicho el propio Tribunal, frente a normas u otras determinaciones o proposiciones jurídicas del poder público que revistan la forma requerida en cada caso por el ordenamiento para su enjuiciamiento jurisdiccional.

En tercer lugar, esta doctrina constitucional de facultar a las mesas de las cámaras para inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias manifiestamente ilegales o inconstitucionales supone atribuirles funciones materialmente jurisdiccionales. Esta atribución resulta exorbitante de las funciones conferidas por el ordenamiento a dichos órganos, en particular por los propios reglamentos de las cámaras, sin que exista previsión constitucional o legal en que sustentarla. Además, mal parece comparecerse con su condición de órganos que por su composición actúan en no pocas ocasiones, especialmente en las más conflictivas, conforme a criterios de oportunidad. Esta doctrina constitucional sirve, en definitiva, para inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias incómodas para la cámara o para la mayoría parlamentaria.

Por último, es necesario destacar que esta facultad se confiere a las mesas frente al ejercicio de un derecho fundamental, como es el de los miembros de las cámaras de presentar iniciativas parlamentarias en cuanto titulares del derecho al cargo público representativo (art. 23.2 CE). Supone, por consiguiente, una limitación al ejercicio del derecho de representación política que se ve cercenado por «una mera facultad», que ni siquiera se configura, según la pro-

pia jurisprudencia constitucional, «como un deber», ni responde a la protección de otros titulares del mismo derecho fundamental, pues no forma parte de su contenido «lo que habría que llamar “derecho fundamental a la constitucionalidad” de las iniciativas parlamentarias o, incluso, de los acuerdos o normas a que aboquen» (SSTC 107 y 108/2016, FF JJ 3; 109/2016, FJ 4). En definitiva, dicha doctrina constitucional viene a constituir como límite al ejercicio de un derecho fundamental una facultad potestativa sin que exista ni se identifique previsión constitucional o legal en que sustentarla.

3.2 El control por el Tribunal Constitucional de las declaraciones políticas de los parlamentos

Las cámaras, a través de actos parlamentarios de similar naturaleza pero que reciben diversa denominación en nuestro ordenamiento (declaraciones, resoluciones, mociones, proposiciones no de ley, etc.), ejercen la función de control e impulso de la acción política y de gobierno que tienen encomendadas. Las cámaras mediante dichos actos se pronuncian sobre asuntos determinados y también dirigen mandatos, directrices o instrucciones a órganos o sujetos que no forman parte de las mismas a fin de orientar su acción o comportamiento hacia determinados objetivos o fines. Se trata de actos parlamentarios de relevancia externa, en cuanto dirigidos generalmente a órganos y sujetos que no forman parte de la cámara.

Las normas que los regulan se limitan a determinar la finalidad de cada instrumento parlamentario en cuestión, definir los sujetos legitimados para su promoción, los órganos o sujetos a los que pueden dirigirse, disciplinar su tramitación y, en fin, en algunas ocasiones, prever la posibilidad del control de su cumplimiento por parte de la cámara. Sin embargo, carecen de efectos jurídicos en nuestro ordenamiento, pues ni expresa ni implícitamente las normas que los regulan dotan a aquellos actos o a sus mandatos, directrices u orientaciones de carácter jurídicamente vinculante, ni, por consiguiente, prevén consecuencias jurídicas anudadas a su incumplimiento. Se trata, en definitiva, en opinión común de la doctrina, de actos parlamentarios que no vinculan jurídicamente a sus destinatarios, carentes de efectos jurídicos, que ni se integran ni son parte del Derecho positivo y que, en cuanto a su contenido y efectos, sólo políticamente vinculan a aquéllos y, por consiguiente, el posible control y, en su caso, la posible sanción derivada de su eventual incumplimiento o no seguimiento únicamente puede revestir carácter político.

La carencia de efectos jurídicos de algunos de estos actos parlamentarios de impulso y orientación de la acción política y de gobierno había sido admitida por el Tribunal Constitucional, en relación, por ejemplo, entre otros instrumentos parlamentarios, con las mociones (STC 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 2) y las proposiciones no de ley (STC 40/2003, de 27 de febrero, FJ 3; doctrina que se reitera en la STC 78/2006, de 13 de marzo, FF JJ 3 y 5), sin perjuicio de destacar su importancia política.

En este sentido, la apuntada carencia de efectos jurídicos de los actos subsumibles en la específica categoría de actos parlamentarios de impulso y orientación de la acción política y de gobierno (resoluciones, declaraciones, mociones o proposiciones no de ley) no es obstáculo para que, cuando el destinatario sea el gobierno, su incumplimiento pueda dar lugar a la exigencia de responsabilidad política, en particular, a la puesta en marcha de otros instrumentos de control político –cuestión de confianza o moción de censura, entre otros– de los que sí cabe derivar, por haberlo previsto expresamente el ordenamiento, efectos jurídicos. Pero estos efectos no parece que puedan predicarse, al menos de manera inmediata, de los referidos actos de orientación e impulso de la acción política y de gobierno, que, como consecuencia de la activación de aquellos instrumentos de control político, parece que no pueden ver alterada su condición.

Tampoco su carencia de relevancia jurídica parece que se pueda entender suplida por la eventualidad de un control parlamentario subsiguiente a la aprobación del acto de impulso y orientación de la acción política y de gobierno, pues dicho control en cuanto a su contenido y resultado es ajeno a predeterminaciones del ordenamiento jurídico y obedece exclusivamente a razones de oportunidad, derivando, por lo tanto, libre en su conformación y resultado.

Este entendimiento común de los actos parlamentarios dictados en el ejercicio de la función de impulso y orientación de la acción política y de gobierno como carentes, en cuanto a su contenido, de efectos jurídicos ha resultado enmendado por el Tribunal Constitucional en la STC 42/2014, de 25 de marzo, al enjuiciar, a través del proceso de impugnación de disposiciones autonómicas sin fuerza de ley del artículo 161.2 CE y del título V LOTC, la Resolución del Parlamento de Cataluña 5/X, de 23 de enero de 2013, por la que se aprueba la Declaración de soberanía y del derecho a decidir del pueblo de Cataluña, antecedente de la Resolución 1/XI, de 9 de noviembre de 2015, sobre el inicio del proceso político en Cataluña como consecuencia de los resultados electorales de 27 de septiembre de 2015.

La resolución había sido aprobada por el Parlamento de Cataluña en el ejercicio de la función estatutariamente atribuida de controlar e impulsar la acción política y de gobierno (art. 55.2 EAC).

En lo que ahora interesa, entre las partes se suscitó como cuestión previa y posible óbice procesal de admisibilidad, la idoneidad o no de la resolución impugnada como posible objeto del proceso constitucional por tener o no efectos jurídicos.

El Tribunal afirmó en la sentencia la necesidad de «un razonamiento detenido» a fin de dirimir la disputa suscitada, esto es, si la resolución impugnada «es apta para producir efectos jurídicos propios y no meramente políticos». Apreció, en principio, que respecto a los ciudadanos de Cataluña –uno de sus destinatarios– la resolución contrae sus efectos a exhortarlos a ser protagonistas en el proceso del ejercicio del derecho a decidir, sin efecto vinculante de naturaleza alguna, pues quienes así son animados gozan ya, al amparo de la Constitución y sin necesidad de llamamiento parlamentario alguno, de la más amplia libertad política (STC 31/2010, FJ 12)». Por lo que respecta al otro destinatario –el gobierno de la Generalitat– consideró que, como acto de impulso de la acción de gobierno, «la resolución carece igualmente de eficacia vinculante, como tiene declarado este Tribunal respecto de actos parlamentarios de este género (SSTC 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 2; 40/2003, de 27 de febrero, FJ 3, y 78/2006, de 13 de marzo, FJ 3)».

Después de haberse referido a los efectos políticos de la resolución, el Tribunal, a continuación, con base en una argumentación no caracterizada precisamente por su claridad, ni por un «razonamiento detenido» que había comprometido, tras la afirmación de que «lo jurídico no se agota en lo vinculante», estimó que «en cuanto declara la soberanía del pueblo de Cataluña (“Soberanía. El pueblo de Cataluña tiene, por razones de legitimidad democrática, carácter de sujeto político y jurídico soberano”) es susceptible de producir efectos jurídicos, puesto que dicho reconocimiento, insertado en el llamamiento a un proceso de diálogo y negociación con los poderes públicos –principio cuarto– encaminado a “hacer efectivo el ejercicio del derecho a decidir para que los ciudadanos y ciudadanas de Cataluña puedan decidir su futuro colectivo” (parte inicial de la Declaración), puede entenderse como el reconocimiento en favor de aquellos a quienes se llama a llevar a cabo el proceso en relación con el pueblo de Cataluña –especialmente el Parlamento de Cataluña y el gobierno de la Generalitat–, de atribuciones inherentes a la soberanía superiores a las que derivan de la autonomía reconocida por la Constitución a las nacionalidades y regiones que integran la Nación española».

A este primer razonamiento, con base en el cual se confieren efectos jurídicos a la resolución impugnada, el Tribunal añade como segundo argumento su «carácter asertivo», ya que al acordar «iniciar el proceso para hacer efectivo el ejercicio del ‘derecho a decidir’ no permite entender limitados sus efectos en el ámbito parlamentario al terreno estrictamente político, puesto que reclama el cumplimiento de unas actuaciones concretas y este cumplimiento es susceptible del control parlamentario previsto para las resoluciones aprobadas por el Parlamento –art. 146.4 del Reglamento del Parlamento de Cataluña»-. En definitiva, concluye el Tribunal, «sin perjuicio de su marcado carácter político», la resolución impugnada «tiene carácter jurídico y, además, produce efectos de esa naturaleza» (FJ 2).

Esta concepción de las resoluciones parlamentarias subsiguientes a los debates de política general, perfectamente trasladables a las aprobadas por las cámaras tras la tramitación de mociones o proposiciones no de ley, como actos que revisten, además de naturaleza política, carácter jurídico y producen efectos de esta índole, ha sido reiterada por el Tribunal, entre otras, en la STC 259/2015, de 2 de diciembre, que resuelve la impugnación de la Resolución del Parlamento de Cataluña 1/XI, de 9 de noviembre de 2015, sobre el inicio del proceso político en Cataluña como consecuencia de los resultados electorales del 27 de diciembre de 2015, y en la STC 98/2019, de 17 de julio, que resuelve la impugnación de la Resolución del Parlamento de Cataluña 92/XII, de 11 de octubre de 2018, de priorización de la agenda social y la recuperación de la convivencia.

En otras ocasiones, como en la STC 136/2018, de 13 de diciembre, el Tribunal procede a enjuiciar determinados apartados de la moción del Parlamento de Cataluña 5/XII, de 5 de julio de 2018, sobre la normativa del Parlamento anulada y suspendida por el Tribunal Constitucional sin entrar a definir la idoneidad de la moción como posible objeto del proceso constitucional de impugnación de disposiciones autonómicas del artículo 161.2 CE y título V LOTC, omitiendo cualquier pronunciamiento sobre sus efectos jurídicos.

Admitida la idoneidad de las resoluciones aprobadas por el Parlamento de Cataluña en el ejercicio de la función de control e impulso de la acción política y de gobierno (art. 55.2 EAC) para ser objeto del proceso de impugnación de disposiciones autonómicas, dado que, «sin perjuicio de su marcado carácter político, tiene[n] además una indudable naturaleza jurídica», no existía razón alguna, como así lo apreció el Tribunal, para negar su idoneidad como posible objeto de los incidentes de ejecución de sus sentencias y resoluciones (en este sentido, entre otros, AATC 141/2016; 170/2016; 24/2017; 144/2017, de 8 de noviembre).

Esta novedosa doctrina constitucional ha sido calificada de inconsistente por parte de la doctrina científica. Se comparta o no esta calificación, lo cierto es que sus sucesivas lecturas y relecturas difícilmente permiten tildarla de suficientemente convincente.

Las razones en las que se sustenta el otorgamiento de efectos jurídicos a dichas resoluciones— «la (supuesta) atribución de facultades inherentes a la soberanía superiores a las que derivan de la autonomía», en las SSTC 42/2014 y 259/2015, o dar «a conocer cuál era la posición adoptada por el Parlamento sobre la intervención del rey» en relación con los acontecimientos del 1 de octubre de 2017, en la STC 98/2019, así como el control por el Parlamento de las concretas actuaciones requeridas al gobierno en dichas resoluciones, también en las SSTC 42/2014 y 259/2015— nada dicen sobre la juridicidad de su contenido. De una parte, porque aquel reconocimiento o posicionamiento carecen de traducción jurídica alguna, en el sentido de que doten al sujeto al que se le reconoce la condición de soberano de una nueva posición en el ordenamiento distinta de la única de la que es ciertamente titular o porque de aquel posicionamiento no se deriva, ni se puede derivar, consecuencia jurídica alguna para quien ha sido objeto del mismo. De otra parte, la facultad de control parlamentario de las actuaciones que se requieren del gobierno forma parte de los efectos propios de la categoría de los actos parlamentarios de impulso y orientación de la acción política de gobierno a la que pertenecen dichas resoluciones, de los que no cabe postular, según la configuración que reciben en nuestro ordenamiento, la nota de juridicidad de su contenido y efectos, que posibilítase su consideración como directrices o mandatos jurídicamente vinculantes, generadores de efectos jurídicos. En otras palabras, la argumentación con base en la cual se confiere carácter jurídico al contenido y a los efectos de dichas resoluciones en realidad no tiene la propiedad de integrarlas ni de convertirlas en parte del Derecho positivo.

En la referida doctrina constitucional los efectos jurídicos no se predicán para un determinado tipo de acto parlamentario, por haber sido configurado así por el ordenamiento jurídico, sino de su contenido, o, mejor dicho, parece ser que de su manifiesta inconstitucionalidad, de manera que es el concreto contenido del acto parlamentario impugnado el factor determinante que le confiere efectos jurídicos, no la categoría o tipo de acto parlamentario al que pertenece. Este planteamiento recuerda al efectuado en su día por el abogado del Estado para fundar la idoneidad del acuerdo del gobierno vasco de aprobar la «Propuesta de Estatuto Político de la Comunidad de Euskadi» y del acuerdo de la mesa de la cámara vasca de admitirlo a trámite como posibles objetos del proceso de impugnación de resoluciones y disposiciones autonómicas sin fuerza

de ley de los artículos 161.2 CE y 76 y 77 LOTC, que el Tribunal inadmitió a trámite en el ya citado ATC 135/2004. Frente al planteamiento del abogado del Estado de que la «infracción crea la resolución», el Tribunal entendió que «este modo de razonar [...] hace supuesto de la cuestión», ya que «[I]o correcto es exactamente lo contrario: sólo si previamente son resoluciones o disposiciones pueden, después, ser calificadas de infracciones constitucionales, pues el simple enunciado de una proposición contraria a la Constitución no constituye objeto de enjuiciamiento por este Tribunal» (FJ 2).

Con base en esta doctrina constitucional el Tribunal interfiere en el debate parlamentario, en este caso en sus conclusiones, al asumir un posible control jurisdiccional de las declaraciones políticas que pudieran resultar de dicho debate. Al margen de que el contenido de estas declaraciones pueda contravenir o no previsiones constitucionales y/o estatutarias –lo que en ocasiones quizás pudiera resultar evidente– no parece que corresponda al Tribunal depurar su posible inconstitucionalidad, pues su cometido no es el de velar ante cualesquiera posibles situaciones de inconstitucionalidad, sino exclusivamente conocer de las contradicciones derivadas del contraste de la Constitución o del bloque de la constitucionalidad con actos o normas que tengan relevancia en Derecho, que se integren y formen parte del ordenamiento jurídico, condición de la que parecen carecer, por las razones expuestas, el contenido de las resoluciones parlamentarias dictadas en el ejercicio de la función de impulso y orientación de la acción política de gobierno. Estas desde la perspectiva de su contenido, de acuerdo con su configuración normativa, agotan todos sus efectos en la dimensión política que les es propia, inherente a su condición de instrumento de impulso de la acción política y de gobierno en el seno de una forma parlamentaria de gobierno, y, como tales, no parece que puedan ser objeto de otro juicio que los de oportunidad o conveniencia, para los que el Tribunal Constitucional es manifiestamente incompetente (ATC 135/2004). Este juicio corresponde a la propia cámara y, mediatamente, al cuerpo electoral. Como se ha dicho en el auto que se acaba de citar, «el debate (parlamentario) es absolutamente libre en su contenido y [I]ibre también en sus conclusiones, si éstas se formalizan en textos sin valor normativo» (FJ 6).

3.3 El control por el Tribunal Constitucional de la admisión a trámite de las iniciativas parlamentarias

El control por el Tribunal Constitucional del debate parlamentario va a dar un paso más. No se va a detener en el control de las declaraciones políticas

de las cámaras, fiscalizando, por lo tanto, el resultado de ese debate, sino que va a anticiparse a este momento, pues también van a ser objeto de su control los acuerdos de admisión y tramitación de las iniciativas parlamentarias por poder contravenir lo ya decidido y resuelto por el Tribunal. En este caso, el control por el Tribunal del debate parlamentario va a presentar una mayor intensidad, puesto que el Tribunal va a poder impedir el debate de las iniciativas parlamentarias.

A partir de la admisión a trámite de la impugnación de la Resolución del Parlamento de Cataluña 1/XI, de 9 de noviembre de 2015, sobre el inicio del proceso político en Cataluña como consecuencia de los resultados electorales de 27 de septiembre de 2015, el Tribunal va a poder controlar y anular no sólo declaraciones políticas de la cámara –como ya había dejado sentado en la STC 42/2014–, sino también los acuerdos de admisión y tramitación de iniciativas parlamentarias, tanto legislativas como no legislativas, e impedir la celebración de sus correspondientes debates.

En efecto, con base en el deber de todos los poderes públicos de cumplir lo resuelto por el Tribunal Constitucional y en las facultades de ejecución que le confiere su ley orgánica (arts. 87 y 92 LOTC), el Tribunal Constitucional va a notificar personalmente (desde la admisión a trámite de la impugnación de la Resolución 1/XI, de 9 de noviembre de 2015) a la presidenta del Parlamento de Cataluña, a los demás miembros de la mesa de la cámara y al secretario general, entre otras autoridades y funcionarios, las diversas sentencias y resoluciones que dicte en relación con las decisiones y actos que tengan por objeto el proces. Con unas u otras palabras, va a advertirles del deber de abstenerse de realizar cualesquiera actuaciones tendentes a dar cumplimiento a los actos, decisiones o resoluciones de la cámara suspendidos y/o declarados inconstitucionales y anulados, así como del deber de impedir o paralizar cualquier iniciativa, jurídica o material, que directa o indirectamente pretenda o suponga eludir la suspensión y/o la inconstitucionalidad y nulidad acordadas; expresamente va a apercibirles de las responsabilidades, incluida la penal, en la que pudieran incurrir en caso de incumplimiento de lo ordenado por el Tribunal; y, en fin, va a deducir testimonio de particulares al Ministerio Fiscal para que promueva, si lo estimara pertinente, el ejercicio de acciones penales respecto a quienes hubieran incumplido dichos deberes.

Pues bien, estas advertencias y admoniciones que el Tribunal dirige en el ejercicio de sus facultades de ejecución, entre otras autoridades o funcionarios, a la presidenta, a los demás miembros de la mesa de la cámara y al secretario general del Parlamento de Cataluña van a permitir, por un lado, la instrumentalización de los incidentes de ejecución de sus sentencias y resoluciones para

impugnar los acuerdos de admisión y tramitación de iniciativas parlamentarias –de carácter legislativo o no legislativo–, en los que el gobierno va a poder invocar la facultad que le confiere el artículo 161.2 CE a los efectos de que se acuerde la suspensión *ope legis* de los actos y decisiones objeto de los incidentes (AATC 180/2019, FJ 3; 181/2019, FJ 3). Por esta vía fueron impugnados precisamente por el gobierno, entre otros, los acuerdos de la mesa del Parlamento de Cataluña de calificación y admisión de las proposiciones de ley del referéndum de autodeterminación y de transitoriedad jurídica y fundacional de la república, así como los acuerdos del pleno de la cámara por los que se incluyó su debate y votación en los órdenes del día de sendas sesiones plenarias y se suprimieron trámites esenciales del procedimiento legislativo. Ambos incidentes fueron estimados, respectivamente, por los AATC 123 y 124/2017, de 19 de septiembre, en los que el Tribunal consideró que «es indiscutible la pertinencia de nuestro pronunciamiento en el incidente de ejecución que nos ocupa, cuyo objeto, claro está, no es el control de constitucionalidad de un texto legal, sino el de preservar la eficacia de las resoluciones del Tribunal Constitucional, protegiendo su ámbito jurisdiccional frente a cualquier intromisión de un poder público que pudiera intentar menoscabarla» (ATC 123/2017, FJ 2).

También han sido objeto de incidentes de ejecución promovidos por el gobierno los acuerdos de la mesa del Parlamento de Cataluña de admisión a trámite de iniciativas no legislativas, como propuestas de resolución (AATC 9 y 11/2020, de 28 de enero) o mociones subsiguientes a interpelaciones (ATC 16/2020, de 11 de febrero), en los que el Tribunal tuvo por invocado el artículo 161.2 CE a los efectos de disponer la suspensión de los acuerdos objeto del incidente.

De otro lado, el Tribunal Constitucional va a deducir del «debido respeto a las resoluciones del Tribunal Constitucional y, en definitiva, a la Constitución, que incumbe a todos los ciudadanos y cualificadamente a los poderes públicos», incluidas las cámaras legislativas [SSTC 46/2018, FJ 5; 47/2018, de 26 de abril, FJ 6; 96/2019, de 15 de julio, FJ 6; 115/2019, de 16 de octubre, FJ 6; 128/2019, de 11 de noviembre, FJ 2; 15/2022, de 8 de febrero, FJ 3; 24/2022, de 23 de febrero, FJ 3 c); 115/2022, de 27 de septiembre, FJ A); 46/2023, de 10 de mayo, FJ 6 B); 57/2023, de 23 de mayo, FJ 3 A)] el deber de sus mesas de inadmitir a trámite las iniciativas parlamentarias que constituyan un incumplimiento manifiesto de lo resuelto por el Tribunal, cuyo quebranto va a implicar, a su vez, la lesión directa del *ius in officium* de los miembros de la cámaras (art. 23.2 CE) que se oponga a la tramitación de tales iniciativas, pues su admisión les impide que «puedan ejercer legítimamente [...] sus funciones representativas e, indirectamente, la vulneración también del derecho de los ciudadanos

a participar en los asuntos públicos a través de sus representantes (art. 23.1 CE)» [STC 57/2023, FJ 3]. En este sentido, el Tribunal entiende, en síntesis, que el respeto de los miembros de las cámaras a sus resoluciones «les impide participar en un procedimiento parlamentario que tenga como objeto tramitar una iniciativa que de forma manifiesta desobedezca una decisión del Tribunal», ya que con tal participación infringirían el deber de «acatar la Constitución (art. 9.1 CE) y de cumplir lo que este Tribunal resuelva (art. 87.1 LOTC)». Por el contrario, si optaran por no participar en el procedimiento parlamentario, para cumplir con el deber de respetar lo resuelto por el Tribunal, estarían «desatendiendo las funciones representativas inherentes a su cargo». Es más, el Tribunal estima que la mera participación de los miembros de la cámara en la tramitación de una iniciativa parlamentaria de esta índole, aunque fuera para votar en contra, «supondría otorgar a la actuación de la Cámara una apariencia de legitimidad democrática que no cabe atribuirle sin menoscabar su propia función constitucional» (STC 46/2018. FJ 5).

Con base en esta doctrina constitucional, que considera lesivo del *ius in officium* de los parlamentarios el incumplimiento por las mesas de las cámaras del deber de inadmitir a trámite las iniciativas parlamentarias que constituyan un manifiesto incumplimiento de lo resuelto por el Tribunal, van a ser objeto de enjuiciamiento a través del recurso de amparo los acuerdos de admisión y tramitación de iniciativas legislativas y no legislativas. Así, a título de ejemplo, han sido promovidos recursos de amparo contra acuerdos de calificación, admisión y tramitación de una iniciativa legislativa popular (SSTC 154 y 156/2024, de 16 de diciembre); de solicitudes de comparecencia (STC 46/2018); de propuestas de resolución (SSTC 47/2018; 15/2022; 24/2022; 46/2023; 57/2023); de mociones (SSTC 115/2019; 156/2019, de 28 de noviembre; 115/2022); de enmiendas presentadas a propuestas de resolución (STC 128/2019); y, en fin, de la solicitud de un debate parlamentario para el impulso y control de la acción de gobierno (STC 24/2022).

No son pocas las cuestiones que suscita esta doctrina constitucional que obliga a las mesas de las cámaras a inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias que supongan un manifiesto incumplimiento de lo resuelto por el Tribunal Constitucional –cuestiones, entre otras, como la determinación del canon de control de lo que constituye un incumplimiento manifiesto de lo resuelto por el Tribunal Constitucional y, por consiguiente, la posible asunción por las mesas de funciones materialmente jurisdiccionales (en este sentido, el voto particular de la magistrada Roca Trías a la STC 115/2019), o, en fin, la discutida y controvertida consecuencia que para el derecho al ejercicio del cargo público parlamentario deriva el Tribunal del incumplimiento por parte de la mesa del

deber de inadmitir a trámite este tipo de iniciativas—. Únicamente voy a referirme a algunas dudas o interrogantes que plantea la citada doctrina constitucional en cuanto a su incidencia en el debate parlamentario.

Ha de resaltarse, ante todo, que aunque las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad adoptadas por el Tribunal Constitucional en relación con el proces tienen su origen en la impugnación de decisiones o declaraciones del pleno del Parlamento de Cataluña (por ejemplo, SSTC 42/2014; 259/2015; AA TC 141/2016; 170/2016; 24/2017, entre otros), el Tribunal nunca se ha dirigido al órgano que expresa la voluntad de la cámara a fin de que no reiterara o incumpliera de manera manifiesta lo resuelto por el Tribunal, esto es, que se atuviera al deber que el artículo 87.1 LOTC impone a todos los poderes públicos de cumplir «lo que el Tribunal Constitucional resuelva». Por el contrario, se ha optado como alternativa, probablemente a fin de evitar la mayor entidad de los efectos que en el plano institucional se derivarían de una directa confrontación entre el Tribunal Constitucional y el pleno del Parlamento de Cataluña, por dirigir a la presidenta, demás miembros de la mesa y al secretario general de la cámara las admoniciones y advertencias de cumplir las decisiones del Tribunal y sus consecuencias en caso de su incumplimiento. La verificación del supuesto incumplimiento o no de lo resuelto por el Tribunal no versa, por lo tanto, con ocasión de las decisiones que pudiera adoptar el pleno, sino sobre las decisiones de admisión y tramitación de las iniciativas parlamentarias presentadas en cada caso por los sujetos legitimados.

También ha resultado controvertida en la doctrina la inclusión entre el haz de facultades que integran el contenido del derecho al ejercicio del cargo público representativo (art. 23.2 CE) la de que se inadmitan o no se tramiten iniciativas parlamentarias que incumplan manifiestamente lo resuelto por el Tribunal Constitucional. Tales decisiones, en principio, no parece que impidan, obstaculicen o condicionen la participación de los miembros de la cámara en la tramitación de esas iniciativas, pudiendo obviamente, en el ejercicio de las facultades que les reconoce la normativa reguladora de las actividades de la cámara, que es la que determina el contenido de aquel derecho de configuración legal, manifestar, por unas u otras razones –incluso por motivo de aquel incumplimiento– su posición sobre las mismas.

En todo caso, lo relevante aquí es que el Tribunal Constitucional con el control por vía de los incidentes de ejecución y de los recursos de amparo de los acuerdos de admisión y tramitación de las iniciativas parlamentarias por poder contravenir sus decisiones puede llegar a frustrar la celebración del debate parlamentario, lo que no deja de resultar sorprendente si se tiene en cuenta que tales propuestas agotan sus efectos –al margen, obviamente, de los posibles

vicios que pudieran producirse durante su tramitación lesivos de derechos fundamentales— en su condición de iniciativas parlamentarias, que bien pueden ser modificadas, sustancialmente alteradas, aprobadas o rechazadas por la cámara. En tanto no se agote su procedimiento de tramitación con un pronunciamiento del pleno del parlamento o, en su caso, del órgano interno competente para pronunciarse sobre la iniciativa, si es que este pronunciamiento llega a producirse, no existe propiamente una decisión de la cámara, a la que pudiera imputarse, en su caso, la contravención de lo resuelto o decidido por el Tribunal, lo que no parece que pueda decirse de una mera propuesta y de su admisión a trámite. Ni la propuesta ni los acuerdos de la mesa de admisión y tramitación constituyen la voluntad de la cámara, pues esa voluntad no existe hasta que el pleno, o, en su lugar, el órgano que tenga atribuida la competencia se pronuncie sobre la iniciativa parlamentaria. En este sentido, parece confundirse o identificarse en algunas resoluciones del Tribunal la voluntad de la cámara con la del autor de la propuesta o con la de un órgano interno, como es la mesa, en el desempeño de su función técnico-jurídica de ordenar y racionalizar los trabajos de la asamblea. Con tal planteamiento el Tribunal Constitucional mediante un control de carácter preventivo se anticipa, además, al resultado del debate parlamentario, impidiendo que la cámara, como tiene declarado en reiterados pronunciamientos, en su condición de poder constituido, sea la que, *prima facie*, vele porque sus decisiones se acomoden en todo momento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico *ex* artículo 9.1 CE (por todas STC 259/2015, FJ 4; AATC 123/2017, FJ 4; 184/2019, de 18 de diciembre, FJ 4). Si se cercena de raíz el debate parlamentario se imposibilita una decisión de la cámara en el sentido requerido por la jurisprudencia constitucional que se acaba de referir.

Tampoco parece que los límites que para el debate parlamentario resultan de esta doctrina constitucional puedan justificarse, como en alguna ocasión se ha llegado a declarar, con el fin de evitar la reiteración del planteamiento de iniciativas parlamentarias, cuya aceptación por la cámara, en caso de que se produjera, pudiera dar lugar a decisiones, declaraciones o actos sobre los que el Tribunal ya se hubiera pronunciado, salvo que se pretenda instaurar un control no sólo preventivo, sino también premonitorio sobre el debate parlamentario y su resultado.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Es cierto que la doctrina constitucional sobre la facultad de las mesas de las cámaras de inadmitir a trámite iniciativas parlamentarias manifiestamente

inconstitucionales, así como, principalmente, sobre el control por el Tribunal tanto de las declaraciones políticas de los parlamentos como de los acuerdos de sus mesas de admisión y tramitación de iniciativas parlamentarias que contravengan lo resuelto por el Tribunal resurge, la primera, y nacen, las dos siguientes, en el contexto del denominado proceso independentista en Cataluña. La intensidad del desafío conscientemente buscado que para el sistema constitucional implicó este proyecto político, en especial –en lo que aquí y ahora interesa– la actividad desplegada por el Parlamento de Cataluña, quizás pudiera explicar la doctrina en materia parlamentaria elaborada por el Tribunal en relación con dicha actividad a fin de hacer frente, en defensa del orden constitucional, a aquel desafío, que el propio Tribunal en alguna ocasión llegó a calificar de «insólita e inédita situación jurídica e institucional» (STC 184/2021, FJ 11.5.6).

Sin embargo, no se puede dejar de resaltar, aparte de los interrogantes que pudiera suscitar la existencia de líneas jurisprudenciales creadas *ex profeso*, que esta doctrina se ha seguido aplicando en relación con actos, decisiones o resoluciones parlamentarias adoptadas en legislaturas posteriores a la legislatura del Parlamento de Cataluña (XI) en la que aquel proceso se inició y desarrolló, y que finalizó, por la aplicación del artículo 155 CE, con la disolución de la cámara y la convocatoria de elecciones autonómicas, iniciándose la nueva legislatura el 17 de enero de 2018. En efecto, se ha venido aplicando con motivo de la impugnación, por distintas vías procesales, de declaraciones, mociones u otras decisiones políticas de la cámara, así como de acuerdos de calificación y admisión de propuestas e iniciativas parlamentarias, que no dejan de ser manifestación de distintos proyectos u opciones ideológicas independentistas de partidos o fuerzas políticas con representación en la cámara. Dicha doctrina, so pena de cercenar el principio democrático y el pluralismo político, no debe constituir un obstáculo a la expresión de aquellos proyectos políticos y opciones ideológicas, siempre que, como tiene declarado el Tribunal Constitucional, «no se defiendan mediante una actividad que vulnere los principios democráticos o los derechos fundamentales de los ciudadanos» (STC 48/2003, FJ 7) y su traducción en «realidad jurídica» se haga con absoluta observancia de los procedimientos de reforma constitucional (STC 184/2021, FJ 11.5.4). En otras palabras, parece imprescindible el retorno a la doctrina constitucional sobre el debate parlamentario de la que es máximo exponente el ATC 135/2004, aún más si se tiene en cuenta las implicaciones de orden penal que la aplicación de la doctrina constitucional elaborada con ocasión del proceso ha llegado a tener como consecuencia de las actuaciones de los miembros de las cámaras en menoscabo, en su caso, de la prerrogativa de la inviolabilidad parlamentaria.

Pero el retorno a ese entendimiento del debate parlamentario como espacio de irrestricta libertad no parece aún inminente a la vista de los últimos pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la materia. En efecto, ya concluidas las jornadas en las que tuvo lugar esta intervención, el Tribunal Constitucional ha dictado la STC 143/2024, de 20 de noviembre, de la que únicamente se pretende aquí dejar constancia, en la que estimó la impugnación promovida por el gobierno de la nación al amparo del artículo 161.2 CE y del Título V LOTC contra el acuerdo de la mesa del Parlamento de Cataluña, de 20 de junio de 2024, por el que se admitió a trámite la iniciativa legislativa popular denominada «Proposición de ley de declaración de independencia de Cataluña», se comunicó dicha admisión a la Comisión de Control y a la Comisión Promotora de la iniciativa legislativa para que la perfeccionase con la recogida de un mínimo de 50.000 firmas debidamente autenticadas.

El Tribunal en dicha sentencia enmienda o, cuanto menos, excluye del alcance de la doctrina constitucional del ATC 135/2004 a este tipo de iniciativa parlamentaria, pues considera que pueden ser objeto idóneo del procedimiento de impugnación de los artículos 161.2 CE y 76 y 77 LOTC los acuerdos de las mesas de las cámaras de calificación y admisión de una iniciativa legislativa popular. Sostiene, en síntesis, que la función de las mesas al decidir sobre la calificación y admisión de este tipo de iniciativa «tiene una entidad propia» o «es de una naturaleza o condición que presenta matices sustancialmente diferentes» respecto de la calificación y admisión de iniciativas legislativas de origen gubernamental o parlamentario. Peculiaridad que radica en que la decisión de admisión de la iniciativa propuesta por la comisión promotora, «que es en realidad una preadmisión», «tiene relevancia, inicialmente, *ad extra* de la cámara y al margen, aún, de la tramitación parlamentaria de la iniciativa», pues «con esa admisión se inicia un procedimiento que se desarrolla extramuros de la asamblea legislativa en el que se ven implicados, además, sujetos, órganos e instituciones ajenos al parlamento, tanto los ciudadanos que ejercen la iniciativa legislativa popular y la comisión promotora que ejerce la representación de las personas firmantes de la iniciativa [...] como los órganos o entes administrativos que han de ejercer competencias respecto del procedimiento de recogida de firmas». Los efectos jurídicos de la admisión a trámite de una iniciativa legislativa popular sólo se contraen «al procedimiento parlamentario y a los sujetos legitimados a participar en el mismo [...] una vez que se concluye que la proposición de ley en su momento presentada por los promotores cumple en tiempo y forma con el requisito de la legitimación para su formulación», esto es, una vez que se ha conseguido el número de firmas necesarias para que pueda ser sometida a debate en la cá-

mara. Además, el Tribunal estima que el acuerdo de la mesa de admisión de la iniciativa expresa la voluntad cierta y acabada del Parlamento y, en consecuencia, de la Comunidad Autónoma (FJ 2).

En cuanto a la constitucionalidad del acuerdo de la mesa de la cámara de admisión a trámite de la iniciativa legislativa popular, el Tribunal considera que la mesa, en atención al contenido, fines y principios que la informan, debió de calificarla como una iniciativa de reforma constitucional al perseguir «la declaración unilateral de independencia de Cataluña», lo que debería de haber conducido a su inadmisión al estar vedada a la iniciativa legislativa popular la reforma constitucional (art. 166 CE) y también al exceder de los límites materiales que para este tipo de iniciativa establece la Ley de Cataluña 1/2006, de 16 de febrero, de iniciativa legislativa popular, además de los que resultan evidentes de la doctrina del propio Tribunal a partir de sus decisiones en relación con disposiciones legales de contenido sustancialmente equiparable a la proposición de ley», como la STC 124/2017, de 8 de noviembre, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de la «Ley de transitoriedad jurídica y fundacional de la República» (FJ 3).

Las controversias en torno a las cuestiones que suscita esta doctrina y los presupuestos sobre los que se asienta no son pocas, pero no es este el lugar ni el momento de abordarlas. Baste con señalar, por una parte, la puesta a disposición del gobierno de la nación de otro proceso constitucional para impugnar, sólo por ahora, los acuerdos de calificación y admisión de las iniciativas legislativas populares en el seno de los parlamentos autonómicos, con los efectos suspensivos inherentes al mismo, y su incidencia sobre la restricción del debate parlamentario en estas cámaras; así como, por otra parte, la posible instrumentalización del recurso de amparo por parte de los miembros de la cámara que consideren que la decisión de admisión pudiera lesionar su derecho fundamental al ejercicio del cargo representativo por la manifiesta inconstitucionalidad de la iniciativa parlamentaria, para impedir su tramitación (SSTC 154 y 156/2024).

BIBLIOGRAFÍA

- ARANDA ÁLVAREZ, E.: *Los actos parlamentarios no normativos y su control jurisdiccional*, 1998.
- ASTARLOA HUARTE-MENDIOCA, I.: «Acuerdos parlamentarios», en: Aragón Reyes, M. (dir.) y Aguado Renedo, C. (coord.), *Temas Básicos de Derecho Constitucio-*

- nal. Organización General y Territorial del Estado*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, 2011, T. II, pp. 103-104
- «Mociones», en: Aragón Reyes, M. (dir.) y Aguado Renedo, C. (coord.), *Temas Básicos de Derecho Constitucional. Organización General y Territorial del Estado*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, 2011, T. II, pp. 246-275.
- BIGLINO CAMPOS, P.: «Algunas consideraciones acerca de la eficacia de los actos parlamentarios», en: SAINZ MORENO, F. [et al.], *Instituciones de Derecho Parlamentario II: Los actos del Parlamento*, Vitoria-Gasteiz, Parlamento Vasco, 1999, pp. 248-316.
- «Acto parlamentario», en: Aragón Reyes, M. (dir.) y Aguado Renedo, C. (coord.), *Temas Básicos de Derecho Constitucional. Organización General y Territorial del Estado*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, 2011, T. II, pp. 99-102.
- BORRAJO INIESTA, I.: «Actos parlamentarios y jurisdicción constitucional en España», en: García-Escudero Márquez, P. (dir.), Muñoz Guijosa, M. A.; González de Zárate Lorente, R. (coords.), *Constitución, Administración y Parlamento. Libro homenaje a Fernando Sáinz Moreno*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2024, pp. 2360-2400.
- DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L. M.: «Procedimientos parlamentarios de control, impulso e información», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, 1999, pp. 1765-1790.
- DUQUE VILLANUEVA, J. C.: «El alcance de la función de las mesas de las cámaras de calificar y decidir sobre la admisibilidad de las iniciativas parlamentarias», en: Pérez Manzano, M.; Iglesias Río, M. A.; de Andrés Domínguez, A. C.; Martín Lorenzo, M.; Valle Mariscal de Gante, M. (coords.), *Estudios homenaje a la profesora Susana Huerta Tocildo*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2020, pp. 847-858.
- «La inviolabilidad parlamentaria y el deber de cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Constitucional», en: Lascuraín Sánchez, J. A. y Peñaranda Ramos, E. (coords), *Liber Amicorum Estudios en Homenaje a Julio Díaz-Maroto y Villarejo*, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, 2023, pp. 195-208.
- «El control constitucional del debate parlamentario», en: *Estado de derecho y división de poderes*, XXX Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2025, pp. 147-217.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «Las nuevas facultades del Tribunal Constitucional para asegurar el cumplimiento de sus resoluciones», en: *La ejecución de las resoluciones del Tribunal Constitucional*, XXIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2016, pp. 123-153.
- FOSSAS ESPADALER, E.: «Interpretar la política», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2014, pp. 273-300.

- GARCÍA ROCA, J.: *Lecciones de Derecho Constitucional*, Civitas, Madrid, 2023.
- GÓMEZ IÑIGO, R.: «Comentarios a la sentencia 46/2023, de 10 de mayo. ¿Previsión de un incidente de ejecución de resoluciones del TC a través de la desnaturalización del recurso de amparo parlamentario?», *Legebiltzarreko Aldizkaria, Revista del Parlamento Vasco*, 2024, pp. 128-136.
- GÓMEZ MONTORO, Á.: «Los poderes de ejecución del Tribunal Constitucional», en: *La ejecución de las resoluciones del Tribunal Constitucional*, XXIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2016, pp. 65-103.
- LAGASABASTER HERRATE, I.: *Parlamento, Tribunal Constitucional, separación de poderes*, Oñati, IVAP, 2020.
- PINIÉS RUIZ, F. J.: «Acerca de la “Palmaria y evidente” inconstitucionalidad de los escritos de índole parlamentaria. Comentario a las sentencias del Tribunal Constitucional 115/2019, de 16 de octubre, y 128/2019, de 11 de noviembre», *Revista de las Cortes Generales*, 2020, pp. 409-427.
- REQUEJO PAGÉS, J. L.: «Doctrina del Tribunal Constitucional durante el primer cuatrimestre de 2014», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2014, pp. 236-237.
- RIDAO MARTÍN, J.: «El control constitucional del Parlamento y la juridificación de la vida política», *Revista de Derecho Político*, UNED, 2023, pp. 73-98.

II. ESTUDIOS DE «DERECHO FINANCIERO CONSTITUCIONAL»

PRIMERA PARTE

SOBRE PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO, TRIBUTOS Y LÍMITES CONSTITUCIONALES

CAPÍTULO 3

EL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO Y SU RELEVANCIA EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO

DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat de València

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador. 3. Crítica a los argumentos que justificarían la interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador. 4. Revisión de la relevancia del concepto constitucional de tributo. 5. La extensión de los límites constitucionales a la LPGE y al Decreto-Ley. 6. El concepto constitucional de tributo. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Para un amplio sector de la doctrina española, el concepto constitucional de tributo es jurídicamente relevante a efectos de juzgar la constitucionalidad de las normas tributarias. En este sentido, generalmente se acepta que todas las prestaciones patrimoniales de carácter público que son constitucionalmente

tributos, y solo aquellas que lo son, deben respetar las exigencias del principio de capacidad económica, el cual se entiende expresado en el artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante, CE). Por tanto, si una prestación patrimonial de carácter público tiene naturaleza tributaria, independientemente de que se trate de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial, pero solo si tiene naturaleza tributaria, se considera que deberá respetar el principio constitucional de capacidad económica expresado en el artículo 31.1 CE¹.

Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, que también considera constitucionalmente relevante, a efectos de juzgar su adecuación a las exigencias del principio de capacidad económica expresado en el artículo 31.1 CE, si una prestación patrimonial de carácter público tiene o no naturaleza tributaria. En este sentido, en la STC 83/2014, de 29 de mayo, el Tribunal Constitucional declaró que «los principios que la Constitución consagra en el apartado 1 de su artículo 31 operan como criterios inspiradores del sistema tributario siendo exigibles, aunque con diferente intensidad, respecto de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, y no, en consecuencia, de cualquier prestación patrimonial que, careciendo de naturaleza tributaria, queda sometida al principio de reserva de ley previsto en el apartado 3 de ese mismo precepto constitucional».

Los tributos, en un sentido constitucional del término, son definidos por el Tribunal Constitucional como prestaciones patrimoniales de carácter público, caracterizadas, según se afirma en la STC 182/1997, por satisfacerse directa o indirectamente a los entes públicos. Pero, además, según interpreta el Tribunal Constitucional en esta misma sentencia, los tributos se satisfacen directa o indirectamente a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Dando un paso más, en la STC 83/2014, solamente se atribuye naturaleza tributaria a las prestaciones patrimoniales de carácter público que sean expresión del deber de contribuir «de todos» al sostenimiento de los gastos públicos. Y, finalmente, en la STC 63/2019, el Tribunal Constitucional pasa a exigir que aquella finalidad, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sea la de financiar «todos» los gastos públicos.

Así pues, si lo que una norma jurídica obliga a pagar es una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza tributaria, el Tribunal Constitucional declara exigibles los principios que la Constitución consagra en el artículo 31.1 CE. Y si la prestación patrimonial de carácter público que una

¹ LOZANO SERRANO, C., «Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 116, 2002, pp. 611 ss. MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106, 2000, p. 185.

norma jurídica obliga a realizar tiene naturaleza tributaria y, consiguientemente, en su regulación resultan exigibles los principios que la Constitución consagra en el artículo 31.1 CE, dependerá, por un lado, de si debe satisfacerse, directa o indirectamente, a un ente público. Por otro lado, que la prestación patrimonial de carácter público tenga naturaleza tributaria, debiendo respetar por ello los principios consagrados en el artículo 31.1 CE, dependerá de que se haya impuesto con la finalidad de obligar «a todos» a contribuir a la financiación «de todos» los gastos públicos.

Si aceptamos que la constitucionalidad de la norma jurídica que obliga a realizar una prestación patrimonial de carácter público está condicionada a que el legislador haya respetado los principios consagrados en el artículo 31.1 CE y, en particular, el principio de capacidad económica, resulta lógico plantearse, antes de juzgar su constitucionalidad, si lo que se obliga a pagar es o no es un tributo. Quienes aceptan este planteamiento, es normal que hayan centrado sus esfuerzos en tratar de precisar, a estos efectos, qué ha de entenderse por «satisfacerse directa o indirectamente a los entes públicos». Y es normal, también, que hayan propuesto incorporar la categoría construida por la doctrina y jurisprudencia constitucional alemana de los tributos especiales (*Sonderabgaben*) con tal de designar a aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público que no se imponen con la finalidad de obligar a todos a financiar todos los gastos públicos, con tal de someterlas, al menos, a las condiciones constitucionales de validez impuestas por el Tribunal Constitucional alemán².

En este trabajo, sin embargo, lo que me propongo es discutir ese planteamiento generalmente compartido, según el cual, los tributos, todos los tributos, y solo los tributos, deben ser compatibles con el principio de capacidad económica, por lo que, para juzgar la constitucionalidad de una norma jurídica que obligue al cumplimiento de una prestación patrimonial de carácter público, es necesario antes examinar su «verdadera naturaleza». Para ello, en primer lugar, argumentaré que este planteamiento es el resultado de interpretar que el artículo 31.1 CE expresa implícitamente un mandato dirigido al legislador. En segundo lugar, trataré de rebatir los diferentes argumentos que podrían justificar la interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador. En tercer lugar, partiendo de una interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido a los ciudadanos, revisaré la relevancia del concepto constitucional de tributo. Finalmente, propondré una interpretación del térmi-

² ORTIZ CALLE, E., «La nueva parafiscalidad: el gravamen temporal energético y su calificación como tributo especial», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 200, 2023.

no «tributo» en el contexto constitucional distinta de la realizada por el Tribunal Constitucional.

El profesor Aguallo Avilés defendió con convicción la necesidad de abordar el Derecho financiero desde una perspectiva constitucional, aun cuando ello implicara desnaturalizar categorías dogmáticas consolidadas por la doctrina³. Rechazó, sin embargo, atribuir a las garantías constitucionales un contenido y alcance que excedieran lo que puede deducirse de una interpretación gramatical, sistemática o histórica del texto constitucional, lo que le llevó a desmarcarse de ciertos excesos garantistas promovidos al amparo del Estado social y del deber de contribuir. Propugnó un examen constitucional riguroso, no meramente intuitivo, que exige el dominio de la nomenclatura, las categorías y los criterios hermenéuticos que manejan los constitucionalistas. Compartiendo estas premisas, este trabajo pretende dar un paso más, incorporando al análisis constitucional del Derecho financiero algunas aportaciones metodológicas de la teoría analítica del derecho sobre la interpretación de la Constitución.

2. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 31.1 CE COMO UN MANDATO DIRIGIDO AL LEGISLADOR

Como se ha señalado, el concepto constitucional de tributo es considerado jurídicamente relevante a efectos de juzgar la constitucionalidad de las normas tributarias en la medida en que se acepta que todas las prestaciones patrimoniales de carácter público que sean constitucionalmente tributos, y solo aquellas que lo sean, deben respetar las exigencias del principio de capacidad económica expresado en el artículo 31.1 CE. Como a continuación se argumentará, esto se debe a que el artículo 31.1 CE es interpretado como un mandato dirigido al legislador ordinario, que le ordenaría, en caso de dictar normas jurídicas que obliguen a los ciudadanos a pagar tributos, a que obligue a pagarlos de acuerdo con su capacidad económica. De esta manera, puesto que siempre que el legislador obligara a pagar un tributo, independientemente de la clase de tributo que obligara a pagar, sinalagmático o no sinalagmático, con finalidad fiscal o con finalidad extrafiscal, y solo cuando obligara a pagar un tributo, debería hacerlo obligando a contribuir al sostenimiento de los gastos

³ AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pp. 45 ss.

públicos de acuerdo con la capacidad económica, resulta relevante jurídicamente comenzar analizando la naturaleza tributaria o no tributaria de una prestación patrimonial de carácter público.

La interpretación del artículo 31.1 CE por el Tribunal Constitucional como un mandato dirigido al legislador, ordenándole que, de obligar a los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, les obligue a hacerlo de acuerdo con su capacidad económica, resulta claramente de las palabras del Tribunal Constitucional. La STC 27/1981, aunque de forma ambigua, insinuaba que el artículo 31.1 CE impone una obligación al legislador, la de «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Más claramente, la STC 182/1997 entendía que el artículo 31.1 CE contiene un imperativo, el de que solo puede exigirse la satisfacción de un tributo cuando exista capacidad económica y en la medida de la misma. Y de manera todavía más explícita, la STC 182/2021 declara que «el artículo 31.1 CE contine un mandato que vincula a los poderes públicos». Según declara el Tribunal Constitucional en esta sentencia, dicho mandato vinculante para los poderes públicos tendría dos vertientes. En este sentido, el Tribunal distingue entre el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de la imposición.

Según la referida STC 182/2021, el principio de capacidad económica, en su primera vertiente, esto es, el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, prohibiría al legislador establecer un tributo, sea cual fuere la posición que ocupe en el sistema tributario, su naturaleza real o personal, o su finalidad fiscal o extrafiscal, «tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia». O lo que es lo mismo, el principio de capacidad económica, en esta primera vertiente, expresaría un mandato dirigido al legislador ordinario, al que ordenaría que, cuando obligue a los ciudadanos a pagar un tributo como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, se grave un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, que constituya una manifestación de riqueza. Se comprende entonces que, antes de juzgar la constitucionalidad de una norma jurídica que obligue a realizar una prestación patrimonial de carácter público, el Tribunal Constitucional deba comenzar preguntándose si el legislador se encontraba constitucionalmente obligado a ordenar dicho pago únicamente a quienes hubieran realizado hechos indicativos de capacidad económica.

De acuerdo, también, con lo declarado por el Tribunal Constitucional en la STC 182/2021, el artículo 31.1 CE obligaría al legislador a exigir la contri-

bución al sostenimiento de los gastos públicos «en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes», incumpléndose ese mandato constitucional si quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad superior. Precisamente, porque el legislador estaría obligado a ordenar a los ciudadanos a que paguen tributos de acuerdo con su capacidad económica, según el Tribunal Constitucional, frente a esa obligación del legislador, los ciudadanos tendrían un «derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad». Solo así se entiende que, antes de juzgar la constitucionalidad de una norma jurídica que obligue a realizar una prestación patrimonial de carácter público, el Tribunal Constitucional deba comenzar preguntándose si el legislador se encontraba constitucionalmente obligado a ordenar dicho pago en función de la mayor o menor capacidad económica puesta de manifiesto al realizar el hecho imponible.

En definitiva, el Tribunal Constitucional interpreta que el artículo 31.1 CE expresa un mandato dirigido al legislador, que le obligaría a dictar normas tributarias con un determinado contenido, y cuyo cumplimiento condicionaría la constitucionalidad de dichas normas legales. El principio de capacidad económica, de acuerdo con esta interpretación del artículo 31.1 CE, sería una norma sobre la producción jurídica, que impondría al legislador la producción de normas tributarias dotadas de un contenido concreto, vetándole la emisión de normas tributarias que tengan un contenido distinto⁴. En este sentido, tradicionalmente se ha entendido que el legislador cumplirá con el mandato impuesto por el artículo 31.1 CE siempre que, por un lado, el tributo se configure de forma que el hecho imponible consista en un hecho indicativo de la capacidad económica del sujeto pasivo, o del obligado a soportar la repercusión por parte del sujeto pasivo. Y siempre que, por otro lado, la cuantía del tributo resulte de la aplicación de un porcentaje sobre una base imponible que exprese la medida de la capacidad económica. Precisamente, en la Sentencia 182/2021, el Tribunal Constitucional se refiere a la «debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva».

Ese mandato constitucional dirigido al legislador, exigiendo que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga de acuerdo con la capacidad económica, según el Tribunal Constitucional, debe ser

⁴ Acerca de las normas sobre la producción jurídica, véase GUASTINI, R., *Distinguiendo*, Gedisa, Barcelona, 1999, pp. 307 ss., en especial, p. 330.

respetado por el legislador siempre que lo que se obligue a pagar sea un tributo, independientemente de que sea sinalagmático o no sinalagmático, o independientemente de que el tributo tenga finalidad fiscal o extrafiscal⁵. No obstante, en la STC 182/2021, el Tribunal matiza que «la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo)». En este sentido, considera que el principio de capacidad económica como parámetro de la imposición «no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias». Es decir, el principio de capacidad económica como criterio de la imposición, en cuanto mandato dirigido al legislador, podría ser cumplido en distintos grados o intensidades. El grado de cumplimiento exigible al legislador dependería, fundamentalmente, de la estructura sinalagmática o no sinalagmática del tributo, así como de la finalidad primordialmente fiscal o no fiscal perseguida.

En efecto, la configuración del principio de capacidad económica como un mandato graduable permite al Tribunal Constitucional mantener que el artículo 31.1 CE dirige un mandato al legislador, al que ordena obligar a los ciudadanos a pagar tributos de acuerdo con su capacidad económica, aunque haya tributos que no se cuantifiquen en función de la mayor o menor capacidad económica puesta de manifiesto por los obligados tributarios al realizar el hecho imponible. Así, reconocer que las tasas efectúan un reparto de la carga tributaria en función del principio de equivalencia, no le impide seguir manteniendo que el artículo 31.1 CE expresa aquel mandato dirigido al legislador. Como tampoco le impide reconocer que los tributos con finalidad primordialmente extrafiscal representan una «quiebra» de la capacidad económica como criterio de cuantificación. Aunque el legislador ordinario estaría obligado constitucionalmente a ordenar pagar todo tributo en función de la intensidad con la que se haya puesto de manifiesto capacidad económica, sin embargo, ese mandato podría ser cumplido en diferentes grados, e incluso llegar a ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria.

Ahora bien, según parece entender el Tribunal Constitucional, ese mandato constitucional dirigido al legislador ordinario no podría ser incumplido cuando lo que se obligase a pagar no fuera un tributo, sino una prestación pa-

⁵ De esta manera, el Tribunal Constitucional revisa la doctrina mantenida en la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, que, acudiendo al Auto 71/2008, de 26 de febrero, consideraba el principio de capacidad económica como criterio de la imposición solo como un criterio inspirador del sistema tributario, que solo adquiriría virtualidad en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE, y que, por tanto, únicamente operaría en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario.

trimonial de carácter público no tributario. De esta manera, también las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, al igual que las tasas o los tributos con finalidad primordialmente extrafiscal, serían constitucionales aun cuando no se cuantifiquen en función de la intensidad de la capacidad económica puesta de manifiesto al realizar el presupuesto de hecho que obliga a satisfacerlas. En este caso, porque el legislador no estaría constitucionalmente obligado en virtud del artículo 31.1 CE a ordenar satisfacerlas en la medida de la capacidad económica. Al parecer, cuando una prestación patrimonial de carácter público fuera considerada como de naturaleza no tributaria, al no estar obligado el legislador a obligar a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, ni siquiera sería necesario encontrar una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para cuantificarla en función de un criterio distinto. Precisamente por eso, el Tribunal Constitucional cree necesario comenzar analizando la naturaleza tributaria o no tributaria de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

3. CRÍTICA A LOS ARGUMENTOS QUE JUSTIFICARÍAN LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 31.1 CE COMO UN MANDATO DIRIGIDO AL LEGISLADOR

En el apartado anterior se ha argumentado que, si el concepto constitucional de tributo es considerado jurídicamente relevante a efectos de juzgar la constitucionalidad de las normas tributarias, si se acepta que todas las prestaciones patrimoniales de carácter público que sean constitucionalmente tributos, y que solo aquellas que lo sean, deben respetar las exigencias del principio de capacidad económica expresado en el artículo 31.1 CE, es solamente porque el artículo 31.1 CE es interpretado como un mandato dirigido al legislador ordinario, que le ordenaría, en caso de dictar normas jurídicas que obliguen a los ciudadanos a pagar tributos, a que obligue a pagarlos de acuerdo con la capacidad económica. Al interpretar que el artículo 31.1 CE ordena al legislador ordinario que, en caso de obligar a los ciudadanos a pagar tributos, les obligue a hacerlo de acuerdo con su capacidad económica, el Tribunal Constitucional encuentra necesario analizar la naturaleza tributaria o no tributaria de una prestación patrimonial de carácter público antes de juzgar si el legislador ordinario, al dictar la norma que obliga a satisfacerla, ha incumplido ese mandato constitucional.

Ahora bien, literalmente, el artículo 31.1 CE no expresa un mandato dirigido a los poderes públicos. Conforme a la literalidad de dicha disposición, tan

solo se puede afirmar que expresa un mandato dirigido a los ciudadanos, a quienes obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del sistema tributario. Si el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el contexto del artículo 31.1 CE, significa el deber de pagar tributos, pues la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de la que se habla en este precepto, además de ser graduable en función de la capacidad económica, debe realizarse «mediante un sistema tributario», y debiendo los tributos, las normas que obligan al pago de un tributo, ser establecidas por una ley, entonces, se podría concluir que este precepto constitucional, literalmente, obliga a los ciudadanos a obedecer las normas legales que prescriban pagar tributos de acuerdo con la capacidad económica. En todo caso, indirectamente, el artículo 31.1 CE, al imponer a los ciudadanos el deber de obedecer las normas tributarias dictadas por el legislador ordinario, estaría autorizando a este último a dictar normas con un determinado contenido, autorizándole a obligar a los ciudadanos a pagar tributos de acuerdo con su capacidad económica.

La primera razón que permitiría interpretar el artículo 31.1 CE como un mandato, que ordenaría al legislador que obligue a los ciudadanos a pagar tributos de acuerdo con su capacidad económica, podría encontrarse en la propia naturaleza de las cosas, en la verdadera esencia del tributo, o en las estructuras lógico-objetivas de la realidad. En este sentido, conviene recordar que en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, el Tribunal Constitucional declaró que «[c]apacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». La expresión «exigencia lógica», en opinión del profesor Palao Taboada, habría que entenderla en el sentido de «estructuras lógico-objetivas (*sachlogische Strukturen*) que constituyen la naturaleza de la cosa referida al ámbito de la imposición»⁶. Porque de acuerdo con la propia naturaleza de las cosas el legislador solamente debería obligar a pagar tributos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, necesariamente cabría entender que el artículo 31.1 CE únicamente autoriza al legislador, y por tanto le obliga, a dictar normas tributarias que obliguen a pagar tributos de acuerdo con la capacidad económica.

Aceptar este argumento supondría aceptar la existencia de normas naturales, entre las que se encontraría el principio de contribución de acuerdo con la

⁶ PALAO TABOADA, C., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995, p. 632.

capacidad económica, a cuyo contenido el Derecho positivo debería adecuarse, y conforme al cual los operadores jurídicos deberían interpretar las disposiciones jurídicas. Supone, consiguientemente, asumir la tesis *iusnaturalista* de la conexión necesaria entre el Derecho y la moral, así como aceptar la existencia de una moral objetiva, susceptible de ser conocida a través de la observación de la naturaleza o, en palabras de Nino, mediante «un acto de intelección no observacional», de acuerdo con la que habría que interpretar la Constitución⁷. Pues bien, dudo mucho que sea posible identificar el Derecho «que es» sin recurrir a consideraciones axiológicas de carácter extrajurídico, desde un punto de vista estrictamente neutral, desde el punto de vista de un observador externo. Y es que, no parece que hasta ahora se haya podido demostrar empíricamente la existencia de normas morales objetivas susceptibles de ser conocidas a través de la observación de la naturaleza. Nada parece indicar que el principio de capacidad económica sea un principio moral cuyo conocimiento se haya alcanzado a través de la observación de la realidad objetiva, de su estructura lógico-objetiva.

En segundo lugar, a favor de la interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato que ordenaría al legislador que obligue a los ciudadanos a pagar tributos de acuerdo con su capacidad económica, podría aducirse que solamente es justo obligar a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. En este sentido, el profesor Tipke defendió que el legislador está constitucionalmente obligado a ordenar tributar de acuerdo con la capacidad económica porque responde a la conciencia jurídica general, es decir, porque se correspondería con una norma moral aceptada intersubjetivamente⁸. De forma similar, en España, el profesor Herrera Molina ha argumentado que el deber constitucional del legislador de ordenar al ciudadano que contribuya de acuerdo con su capacidad económica sería una exigencia implícita de la protección constitucional de la dignidad humana o de un principio constitucional implícito de solidaridad⁹. Lo que viene a defenderse es que el legislador está constitucionalmente obligado a ordenar a los ciudadanos que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su

⁷ NINO, C. S., *Derecho, moral y política*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 29.

⁸ TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, 2.^a ed., Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000, p. 482.

⁹ En este sentido, el profesor HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 82 ss., considera que «la capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad humana», protegida en el artículo 10.1 CE. El mismo autor defiende que el fundamento del principio de capacidad económica es el principio de solidaridad, implícito en la función social que el artículo 33 CE atribuye a la propiedad y en el sometimiento de toda la riqueza —*ex artículo 128 CE*— al interés general, del que la capacidad económica constituiría una proyección sobre el reparto de las cargas públicas.

capacidad económica porque la Constitución, interpretada de acuerdo con la moral objetivamente correcta, así lo exige implícitamente.

La inclusión de conceptos esencialmente controvertidos, como el de justicia, y de vagas formulaciones de estándares morales, como el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, autorizan a incorporar razones morales no expresadas por alguna disposición jurídica como argumentos justificatorios de una interpretación del texto constitucional. Además, nadie parece discutir que sea justo, que sea conforme a la moral crítica y a la moral social, obligar a los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Sin embargo, resulta difícil aceptar que solamente sea justo contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica y que, por tanto, deba interpretarse que la Constitución prohíbe al legislador dictar normas tributarias que no obliguen a contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Si se acepta que también es justo obligar a pagar tributos de acuerdo con el beneficio recibido del Estado o de acuerdo con las externalidades generadas, aun cuando se aceptara que el legislador está constitucionalmente obligado a dictar normas tributarias justas, no podría concluirse que el legislador está constitucionalmente obligado a exigir la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

La tercera razón que llevaría a pensar que el artículo 31.1 CE ordena al legislador a que prescriba a los ciudadanos pagar tributos de acuerdo con su capacidad económica, y que, por tanto, solamente cuando el legislador obligue a los ciudadanos a pagar tributos, y no cuando les obligue al pago de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, deberá hacerlo de acuerdo con su capacidad económica, podría ser el propio tenor literal de la Constitución. Y es que, en efecto, la Constitución solo ordena expresamente a los ciudadanos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Podría argumentarse que, puesto que la literalidad del artículo 31.1 CE obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, por tanto, no se puede obligar a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con otro criterio distinto. Partiendo de que, puesto que el artículo 31.1 CE, literalmente, solamente obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos cuantificados de acuerdo con la capacidad económica, y de que, además, no hay ningún otro precepto constitucional que obligue a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de otra forma que no sea mediante el sistema tributario, se podría concluir que el legislador tiene el mandato de obligar a los ciudadanos a pagar tributos cuantificados de acuerdo con su capacidad económica.

Entender que, puesto que el artículo 31.1 CE obliga a los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, lógicamente, la Constitución obliga a los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos «solo» de acuerdo con su capacidad económica, supone incurrir en la falacia del antecedente. Que el artículo 31.1 CE ofrezca fundamento constitucional para ordenar legalmente a los ciudadanos a que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, no permite deducir lógicamente que la Constitución solo ofrezca fundamento constitucional para ordenar legalmente a los ciudadanos a que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. El propio Tribunal Constitucional ha considerado constitucionalmente legítimo obligar a contribuir de acuerdo con el principio de equivalencia o de acuerdo con las externalidades generadas. Pero, entonces, si esa deducción no es lógicamente correcta, tampoco se puede argumentar que la literalidad del artículo 31.1 CE justifique la interpretación de este precepto como un mandato dirigido al legislador, al que le ordenaría, en caso de obligar a pagar tributos, que obligue a pagarlos de acuerdo con la capacidad económica.

4. REVISIÓN DE LA RELEVANCIA DEL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

Como se ha expuesto, el Tribunal Constitucional y la doctrina científica consideran relevante analizar la naturaleza de cualquier prestación patrimonial de carácter público antes de juzgar la constitucionalidad de la norma jurídica que imponga su realización. El Tribunal Constitucional y la doctrina científica defienden que, si lo que la norma jurídica obliga a pagar es un tributo, y solo si es un tributo, esa norma solamente será constitucional, en principio, si obliga a pagar por la titularidad de capacidad económica y en función de la medida de la capacidad económica cuya titularidad se haya puesto de manifiesto. Como también se ha expuesto, la razón para otorgar esa relevancia al concepto constitucional de tributo resulta de la interpretación del artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador ordinario, al que la Constitución ordenaría, en caso de que se obligase a los ciudadanos a pagar un tributo, y solo en caso de obligarles a pagar un tributo, que fuesen obligados a pagarlo de acuerdo con su capacidad económica.

Sin embargo, las razones para interpretar de este modo el artículo 31.1 CE son, a mi parecer, demasiado débiles. Del deber impuesto a los ciudadanos por el artículo 31.1 CE, y por las razones ya expuestas, no se puede dedu-

cir lógicamente un deber implícito del legislador de dictar normas tributarias con un determinado contenido. Que los ciudadanos estén obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad implica no implica lógicamente que el legislador deba ordenar a todos los ciudadanos a que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Más bien, el artículo 31.1 CE se limita a obligar a los ciudadanos a obedecer las normas legales que prescriban pagar tributos de acuerdo con la capacidad económica. Implícitamente, el artículo 31.1 CE, al imponer a los ciudadanos el deber de obedecer a las normas tributarias dictadas por el legislador ordinario que obliguen a contribuir de acuerdo con su capacidad económica, estaría autorizándole a dictar normas que obliguen a los ciudadanos a proporcionar ingresos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Este deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, expresado en el artículo 31.1 CE, es susceptible de operar como fundamento constitucional de la limitación de aquella «libertad patrimonial y personal del ciudadano» que, según la STC 185/1995, trata de garantizar la reserva de ley en materia tributaria, y que se encontraría implícita en la proclamación de la libertad como valor superior del ordenamiento jurídico, en la libertad de empresa y, sobre todo, en el reconocimiento constitucional del derecho a la propiedad privada en el artículo 33 CE¹⁰. Sin embargo, el legislador puede obligar a los ciudadanos a realizar prestaciones patrimoniales de carácter público, incluso a realizar prestaciones de carácter público que deban satisfacerse directa o indirectamente a los entes públicos, y que directa o indirectamente permitan la financiación del gasto público, con fundamento en otras normas constitucionales, distintas del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica expresado en el artículo 31.1 CE¹¹.

Precisamente, las normas que obliguen al pago de prestaciones patrimoniales de carácter público como contraprestación por la entrega de bienes o la

¹⁰ El profesor RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como marco del tributo», en AA. VV. García Moreno, E. Machancoses García (Dir.), *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario. Estudios en memoria del profesor Carmelo Lozano Serrano*, Aranzadi, Madrid, 2023, p. 117, admite que los deberes constitucionales son «constricciones (...) al principio general de autonomía y libre desarrollo de la personalidad que (que se manifiesta en el catálogo de derechos y libertades contenidos en la Constitución), al limitar la esfera de la libertad y la propiedad individual».

¹¹ En este mismo sentido se pronuncia el profesor SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las entidades locales (El Hecho Imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 35. Para el autor, resulta difícil demostrar que el principio de capacidad económica sea exclusivo y excluyente de cualquier otro.

prestación de servicios, cuya cuantía venga determinada por el coste o el valor del servicio o actividad administrativa de la que el sujeto pasivo sea beneficiario, o las que obliguen al pago de prestaciones patrimoniales de carácter público, que obligan a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la medida de las externalidades producidas por las acciones que satisfacen la descripción del presupuesto normativo, no encuentran fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica expresado en el artículo 31.1 CE. El propio Tribunal Constitucional ha reconocido que tales normas tributarias no obligan a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, al admitir en la STC 182/2021 que las tasas y los tributos con finalidad primordialmente extrafiscal son constitucionales porque efectúan un reparto de la carga tributaria de acuerdo con un criterio que cuenta con una justificación objetiva y razonable.

Así pues, todas las normas legales que obligan a realizar prestaciones patrimoniales de carácter público a favor de entes públicos, proporcionándoles ingresos con los que financiar el gasto público, y que obligan a contribuir a la financiación de dicho gasto público de acuerdo con el coste generado al ente público o del mayor o menor beneficio obtenido, o en función de la mayor o menor medida de las externalidades generadas, no entran en conflicto con ningún mandato expresado en el artículo 31.1 CE. Las normas que imponen el pago de una tasa o de un impuesto con finalidad extrafiscal, aunque no obligan a los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, no entran en conflicto con el mandato expresado en el artículo 31.1 CE. El deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica es compatible con el deber de los ciudadanos de realizar prestaciones patrimoniales de carácter público, incluso de prestaciones patrimoniales de carácter público que les obliguen a la financiación de los gastos públicos, con fundamento en otras normas constitucionales.

Siendo así, si se acepta que el artículo 31.1 CE no expresa un mandato dirigido al legislador, al que ordena que obligue a los ciudadanos a contribuir de acuerdo con su capacidad económica, y que pueda ser incumplido en caso de obligar a hacerlo de acuerdo con un criterio de reparto de la carga tributaria distinto. Si se acepta que el artículo 31.1 CE solo expresa un deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, que es susceptible de operar como fundamento constitucional de una limitación de la libertad patrimonial reconocida constitucionalmente. Y si se acepta, también, que el deber constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, expresado en el artículo 31.1 CE, no es

la única norma constitucional susceptible de operar como justificación objetiva y razonable de una limitación de la libertad patrimonial. Si se aceptan todas estas condiciones, entonces, resulta necesario replantearse la relevancia constitucional del concepto constitucional de tributo.

En efecto, de aceptar que la Constitución no ordena al legislador ordinario que obligue a los ciudadanos a pagar tributos, y solo a pagar tributos, de acuerdo con su capacidad económica, si el Tribunal Constitucional no debe juzgar si el legislador ordinario ha incumplido dicho mandato constitucional, entonces, dejaría de ser relevante analizar previamente la naturaleza tributaria de una prestación patrimonial de carácter público. El Tribunal Constitucional no habría de comenzar analizando la naturaleza tributaria de una prestación patrimonial de carácter público para juzgar, después, en caso de llegar a la conclusión que la tiene, y solo en ese caso, si se ha respetado ese mandato constitucional que exigiría al legislador ordinario obligar a los ciudadanos a pagar tributos de acuerdo con su capacidad económica. El Tribunal Constitucional tampoco podría declarar la constitucionalidad de una prestación patrimonial de carácter público que no obligase a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, simplemente, porque no tuviera naturaleza tributaria.

Si la constitucionalidad de una prestación patrimonial de carácter público no depende de que el legislador haya cumplido un mandato constitucional que le exija, en caso de obligar a los ciudadanos a pagar un tributo, y solo en caso de obligar a pagar un tributo, que se les obligue a pagar de acuerdo con su capacidad económica, entonces, lo relevante constitucionalmente deja de ser la naturaleza tributaria o no tributaria de la prestación patrimonial de carácter público que se les obliga a pagar, pasando a ser el fundamento objetivo y razonable de la limitación impuesta a la libertad patrimonial reconocida constitucionalmente. Lo relevante es si esa limitación que el Tribunal Constitucional ha reconocido que cualquier prestación patrimonial de carácter público supone para la libertad patrimonial, sea o no sea de naturaleza tributaria, además de haberse impuesto por una ley, encuentra, además, fundamento objetivo y razonable en algún principio o norma constitucional.

5. LA EXTENSIÓN DE LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA LPGE Y AL DECRETO-LEY

En la Sentencia 83/2014, y en otros pronunciamientos posteriores, el Tribunal Constitucional ha declarado que «de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento

de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva pues no sólo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual “crear tributos” (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)». Por tanto, si una prestación patrimonial de carácter público satisface o no el concepto constitucional de tributo es considerada relevante también a estos efectos.

En efecto, en la Sentencia 44/2015, el Tribunal Constitucional considera que el artículo 134.7 CE prohíbe establecer tributos, y solamente prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria, mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado. El Tribunal entiende que, puesto que el artículo 134.7 CE solo prohíbe expresamente que la Ley General de Presupuestos Generales del Estado establezca «tributos», dicho precepto no prohibiría el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público que no tuvieran naturaleza tributaria. En palabras del Tribunal Constitucional, «cuando el artículo 134.7 CE prohíbe a la ley de presupuestos “crear tributos” está poniendo en conexión esta limitación con el deber de contribuir al que hace referencia el artículo 31.1 CE y con la potestad originaria del Estado para crear tributos por ley del artículo 133.1 CE, sin que haya pretendido extender esa prohibición a cualquier “prestación patrimonial de carácter público” a las que se refiere el artículo 31.3 CE».

Según el Tribunal Constitucional, el artículo 134.7 CE utiliza la expresión «tributo» y no la expresión «prestación patrimonial de carácter público», que en el contexto del artículo 134.7 CE no son expresiones sinónimas. Así se deduciría del hecho de que durante la tramitación parlamentaria del texto constitucional, como resultado de una enmienda, se sustituyó la expresión «impuesto», por la de «tributo». Así, según el Tribunal Constitucional, «cuando el Constituyente consideró inhábil el instrumento presupuestario para introducir nuevos “tributos” en el ordenamiento o para modificar los existentes (sin previa habilitación legal al respecto), era consciente de la existencia de una reserva de ley en materia de “prestaciones patrimoniales de carácter público” (art. 31.3 CE), y, sin embargo, no quiso extender aquella limitación a toda clase de prestación patrimonial de carácter público, sino únicamente a las de naturaleza tributaria, quedando legitimadas las restantes prestaciones patrimoniales no tributarias para formar parte del contenido eventual de la ley de presupuestos».

Resulta difícil negar que el ámbito de aplicación artículo 134.7 CE se encuentre determinado por la extensión que se atribuya al concepto constitucional de tributo. Aun cuando las razones que justifican la prohibición de establecimiento de tributos mediante ley de presupuestos generales del Estado podrían ser válidas para justificar su extensión a cualquier prestación patrimonial impuesta coactivamente, lo cierto es que dicho artículo se refiere expresamente al «tributo». Y lo cierto, también, es que no parece que se pueda deducir una prohibición general de establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público mediante ley de presupuestos generales del Estado de alguna otra disposición constitucional distinta del artículo 134.7 CE. Ahora bien, la eliminación de esta diferenciación injustificada puede ser considerada una buena razón para optar por una interpretación del término «tributo» susceptible de designar otras prestaciones patrimoniales de carácter público más allá de las que sean expresión del deber de contribuir de «todos» al sostenimiento de «todos» los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, tal y como defenderé en el siguiente apartado.

Por lo que respecta a la prohibición que impone el artículo 86.1 CE a que se afecte mediante decreto-ley a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I y, en particular, al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos expresado en el artículo 31.1 CE, desde la Sentencia 182/1997, de 18 de octubre, el Tribunal Constitucional viene interpretando que vulnera dicho precepto constitucional cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. En este mismo sentido, en la Sentencia 83/2014, el Tribunal Constitucional señala que «aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público que no revisten carácter tributario no pueden afectar al deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 CE», sin que exista «ningún inconveniente para que a través de un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre y cuando concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este particular instrumento normativo».

El artículo 31.1 CE, integrado en el Título I del texto constitucional, en efecto, expresa un deber constitucional de los ciudadanos, el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo. Este deber constitucional es susceptible de operar como fundamento objetivo y razonable de una limitación de la libertad patrimonial reconocida constitucionalmente. Mientras el Tribunal Constitucional interprete que el artículo 86.1 CE prohíbe efectuar a través de un de-

creto-ley cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, a estos efectos, será relevante analizar la naturaleza tributaria o no tributaria de una prestación patrimonial de carácter público. Pero, además de ser relevante la naturaleza tributaria, también lo será si se trata de un tributo establecido con fundamento objetivo y razonable en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, y no con fundamento en otro principio o norma constitucional.

6. EL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

En los apartados anteriores se han ofrecido razones que permiten llegar a la conclusión de que analizar la naturaleza tributaria de una prestación patrimonial de carácter público tiene menos relevancia de la que generalmente se le atribuye a efectos de juzgar la constitucionalidad de las normas jurídicas que imponen su realización. En este sentido, se ha defendido que es un error interpretar que la Constitución ordena al legislador que todos los tributos, y solo los tributos, obliguen a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Consiguientemente, si el artículo 31.1 CE no es interpretado como un mandato que obligue al legislador a dotar de cierto contenido a las normas jurídicas solo cuando tales normas establezcan un tributo, entonces, analizar si lo que la norma jurídica ordena pagar es o no un tributo, deja de ser relevante. No obstante, el concepto constitucional de tributo es relevante a efectos de interpretar la extensión del contenido de la prohibición expresada en el artículo 134.7 CE y también de la que el Tribunal Constitucional interpreta como expresada en el artículo 86.1 CE.

Pues bien, según la STC 182/1997, «los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales de carácter público que se satisfacen directa o indirectamente a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C. E.)». Además, según la STC 276/2000, el tributo, desde la perspectiva constitucional, «grava un presupuesto de hecho o “hecho imponible” (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)». Por su parte, en la STC 83/2014, el Tribunal Constitucional atribuye naturaleza tributaria solo a las prestaciones patrimoniales de carácter público que sean «una expresión concreta» del «deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)», del deber de contribuir «de todos». Y, finalmente, en

la STC 63/2019, el Tribunal Constitucional pasa a exigir que aquella finalidad que caracteriza al tributo, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sea «la de financiar todos los gastos públicos».

Como señaló el profesor Aguallo Avilés, desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, «debe entenderse que la prestación patrimonial de carácter público a la que la ley denomine “tributo” que no se establezca como consecuencia de una circunstancia reveladora de riqueza, no es que sea un tributo inconstitucional, sino que, simplemente, no es un tributo, en tanto que esta última es una característica intrínseca, constitucional, del mismo»¹². El problema es que, al caracterizar el tributo por el cumplimiento de un mandato constitucional del que el propio concepto de tributo opera como condición de aplicación, entonces, se incurre en un razonamiento circular. Si la ley obliga a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, entonces, lo que obliga a pagar es un tributo y, en consecuencia, debe obligar a contribuir de acuerdo con la capacidad económica. En cambio, si la ley no obliga a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, porque lo que se obligaría a pagar no es un tributo, la ley no debe obligar a contribuir de acuerdo con la capacidad económica.

Precisamente, los profesores Aguallo y Bueno reconocen que, puesto que el gravamen de un hecho revelador de capacidad económica es una característica definitoria del concepto constitucional de tributo, entonces, «los tributos no podrán nunca vulnerar el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición»¹³. Sin embargo, para estos autores, aunque el gravamen de un hecho revelador de capacidad económica es una característica definitoria del tributo, consideran que el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE no solo resulta exigible de todos y cada uno de los tributos, sino que debe ser respetado por todas las prestaciones patrimoniales de carácter público que tengan una finalidad contributiva¹⁴. El problema, entonces, es que las prestaciones patrimoniales de carácter público con finalidad contributiva, que no son constitucionalmente tributos porque no obligan a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, precisamente por ello, siempre vulnerarían el principio de capacidad económica.

¹² AGUALLO AVILÉS, A., «Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias», en *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pp. 224 ss.

¹³ AGUALLO AVILÉS, A. BUENO GALLARDO, E., «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE», en Albiñana García-Quintana, C., González García, E., Ramallo Massanet, J., Lejeune Valcárcel, E. y Yábar Sterling, A. (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 83.

¹⁴ *Ibidem*, p. 83.

Estos problemas, sin embargo, no se presentan si, en lugar de interpretar el artículo 31.1 CE como un mandato dirigido al legislador –al que la Constitución ordenaría, en caso de dictar normas que obliguen a los ciudadanos a pagar tributos, que obliguen a pagarlos de acuerdo con su capacidad económica–, se interpreta como un mandato dirigido a los ciudadanos, susceptible de justificar una limitación de la libertad patrimonial protegida constitucionalmente. Si interpretamos la Constitución de manera que también se encuentre justificado constitucionalmente limitar la libertad patrimonial obligando a contribuir con fundamento en el principio de equivalencia o con fundamento en alguno de los principios rectores de la política social y económica, como el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente, entonces, aunque el obligar a contribuir de acuerdo con la capacidad económica fuera considerado como una característica definitoria del tributo, no se incurriría en la circularidad antes denunciada.

Ahora bien, no es razonable interpretar que el término «tributo», en el contexto constitucional, únicamente denota prestaciones patrimoniales de carácter público cuyo presupuesto de hecho sea revelador de capacidad económica. Si bien es correcto interpretar que son constitucionalmente tributos las prestaciones patrimoniales de carácter público que obligan a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, es falaz deducir que «solo» es tributo una prestación patrimonial de carácter público que obligue a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Que las prestaciones patrimoniales de carácter público que limitan la libertad patrimonial con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica sean tributos no implica lógicamente que el término «tributo», en el contexto constitucional, no sea susceptible de denotar otras prestaciones patrimoniales de carácter público impuestas con fundamento en normas constitucionales diferentes a dicho deber constitucional.

Pero no solo plantea problemas la caracterización del tributo como prestación patrimonial de carácter público cuyo presupuesto de hecho sea revelador de capacidad económica. También resulta problemático introducir la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como característica definitoria. Y es que, lo que caracterizaría constitucionalmente a las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, según el Tribunal Constitucional, no es que se obliguen a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que persigan como finalidad obligar a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De esta forma, se admite la existencia de prestaciones patrimoniales de carácter público que, si bien obligarían a entregar recursos a un ente público

con los que financiar los gastos públicos, por no ser esa contribución la finalidad perseguida, no serían consideradas tributos desde la perspectiva constitucional. El problema es que la constitucionalidad de las normas, entonces, acaba dependiendo de argumentos retóricos sobre supuestos fines perseguidos por el legislador, que no son susceptibles de ser controlados racionalmente.

Pues bien, es posible superar todos los problemas que suscita el concepto construido por el Tribunal Constitucional designando con la palabra «tributo» a toda norma jurídica que prescriba efectuar una prestación patrimonial susceptible de generar un ingreso público, cuya aplicación no esté condicionada ni al consentimiento en obligarse ni al incumplimiento de un deber jurídico¹⁵. De esta manera, el término «tributo» desde la perspectiva constitucional, designaría normas jurídicas de las que pudiera predicarse objetivamente, en primer lugar, que la realización de la prestación ordenada genera un ingreso para un ente público y, en segundo lugar, que la realización de la prestación ordenada no está condicionada a la infracción de una prohibición o de un deber jurídico. De esta manera, el término «tributo», además de extenderse a las tasas, cuyo presupuesto de hecho no es revelador de capacidad económica, su aplicación dejaría de depender de especulaciones retóricas sobre los supuestos fines que habría perseguido el legislador histórico, o sobre los que hubiera perseguido un ficticio legislador racional.

Resulta difícil negar que la interpretación propuesta sea una de las posibles interpretaciones del término «tributo», compatibles con el tenor literal del texto constitucional. En contra no podrá aducirse que con este concepto amplio de tributo se amplía excesivamente el ámbito de aplicación de los principios de justicia tributaria expresados expresa o implícitamente en el artículo 31.1 de la Constitución, al hacer depender la constitucionalidad de todas las normas jurídicas cuyo cumplimiento genera un ingreso público, excepto las sanciones, de que resulten compatibles con el principio de capacidad económica. Como he defendido, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, expresado en el artículo 31.1 CE, no es el único fundamento constitucional susceptible de justi-

¹⁵ Paradójicamente, es «la renuncia a identificar y definir el tributos por sus fines», que según el profesor FERREIRO LAPATZA, J. J., «La definición de tributo», en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 287, supondría «la renuncia a reconocer en el tributo una institución básica de nuestro ordenamiento y perfectamente delimitada en relación con otras instituciones, precisamente por el fin unitario y esencial», lo que permite llegar a la misma conclusión alcanzada por este mismo autor (FERREIRO LAPATZA, J. J., «Tasas y precios. Los precios públicos», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 37), según la cual, «en el ordenamiento español, no se reconoce otro tipo de prestaciones pecuniarias impuestos por la Ley que las sanciones o los tributos».

ficar la limitación de la libertad patrimonial reconocida constitucionalmente. Pero es que, además, con esta interpretación se amplía el ámbito de aplicación del artículo 134.7 CE, evitando que, a estos efectos, se diferencie arbitrariamente entre tributos y otras prestaciones patrimoniales de carácter público a favor de los entes públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001.
- «Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias», en *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE», en Albiñana García-Quintana, C., González García, E., Ramallo Massanet, J., Lejeune Valcárcel, E., y Yábar Sterling, A. (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Tasas y precios. Los precios públicos», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1991.
- «La definición de tributo», en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- GUASTINI, R.: *Distinguiendo*, Gedisa, Barcelona, 1999.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- LOZANO SERRANO, C.: «Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 116, 2002.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106, 2000.
- NINO, C. S.: *Derecho, moral y política*, Ariel, Barcelona, 1994.
- ORTIZ CALLE, E.: «La nueva parafiscalidad: el gravamen temporal energético y su calificación como tributo especial», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 200, 2023.
- PALAO TABOADA, C.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995.

TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, 2.^a ed., Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000.

RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como marco del tributo», en AA. VV. García Moreno, E. Machancoses García (Dir.), *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario. Estudios en memoria del profesor Carmelo Lozano Serrano*, Aranzadi, Madrid, 2023.

SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las entidades locales (El Hecho Imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

CAPÍTULO 4

LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS

ISAAC MERINO JARA

Magistrado del Tribunal Supremo.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La heterogeneidad de las prestaciones patrimoniales no tributarias. 3. La dificultad de definir sus contornos. 4. Inconcreción e insuficiencia de su régimen jurídico. 5. Las prestaciones patrimoniales no tributarias en la hacienda local, en particular, la relativa a la recogida, transporte y tratamiento de residuos. 6. Consideraciones finales.

1. INTRODUCCIÓN

Nuestro añorado Ángel tuvo un papel relevante en la creación de doctrina y jurisprudencia tributaria. Con su tesis doctoral, dirigida por Jaime García Añoveros, sobre el precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional, inició, con paso decidido, su tránsito por una de las materias dogmáticas más complejas del Derecho Financiero, cual es delimitar las prestaciones patrimoniales de carácter público, distinguiendo a tal fin, entre las que son tributos y las que lo son. Ese empeño suyo inicial le acompañó

desde entonces por los diferentes destinos en los que trabajó, ya sea en el Tribunal Constitucional, ya lo sea en el Tribunal Supremo. Su tesis, que se publicó por Lex Nova al año siguiente de su defensa, con el título *Tasas y precios públicos*, puso las bases de lo que con el paso del tiempo –y en eso estamos– se acabó convirtiendo en su provechosa línea doctrinal relativa a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, de la que constituyen logros significativos, entre otros, sus reflexiones sobre la incidencia del principio de capacidad económica en los precios públicos, sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE, y sobre el principio de legalidad y establecimiento de precios públicos. Desde aquí, quiero expresarle mi reconocimiento.

2. LA HETEROGENEIDAD DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES NO TRIBUTARIAS

Como se sabe, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), que siguió el camino trazado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), introduce en el ordenamiento financiero estatal un nuevo «recurso de Derecho público» que califica como precio público. Eso constituye un hito fundamental. En la STC185/1995, de 14 de diciembre, que enjuicia su constitucionalidad, puede leerse: «El artículo 31.3 CE, apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de «prestación patrimonial de carácter público». Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los «tributos» y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 CE); sin embargo, no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría –impuestos, tasas y contribuciones especiales–, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión «tributos» del artículo 133.1 CE y la más genérica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» del artículo 31.3 CE. (FJ 3).

Esta constatación condiciona la forma en la que, desde la perspectiva constitucional propia de este proceso, debe abordarse la tarea de precisar el alcance de ese concepto de prestación patrimonial de carácter público que constituye el objeto de la reserva de ley tributaria. En efecto, cegada la posibilidad de recurrir para este menester al contenido de las categorías tributarias preexistentes, se impone la necesidad de construir ese concepto a partir de la función que dicha reserva desempeña en el ordenamiento constitucional».

Ello significa que, dentro de la categoría de prestaciones patrimoniales públicas, se encuentran, aunque diferenciadas, las que son tributos y, asimismo, las que no tienen carácter tributario. La calificación formal no es determinante, y, así, a título de ejemplo, como declara la STC 102/2005, de 20 de abril, «no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley 27/1992 (STC 233/1999, FJ 18), las llamadas “tarifas” por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria. Y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del artículo 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que, a los efectos de calificar a las prestaciones patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las Administraciones públicas como tasas, dispone que “[s]e entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”».

En cambio, según las SSTC 167/2016, de 6 de octubre (FJ 4), 174/2016, de 17 de octubre (FF 3); 187/2016, de 14 de noviembre (FJ 3), 188/2016, de 14 de noviembre (FJ 3), 196/2016, de 28 de noviembre (FJ 3); 197/2016, de 28 de noviembre (FJ 3), que se refieren a los pagos para la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondiente al sector eléctrico, son prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. También es discutida la naturaleza jurídica de las tasas aeroportuarias, aunque en principio, habría que decantarse en favor de que también son prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario. No sabemos lo que darán de sí sendos autos de admisión del Tribunal Supremo de 1 y 8 de octubre de 2025, recs. cas. 4915 y 4943/2025, pero, en principio, habrá que estar atentos a la sentencia que se dicte, en tanto que al hilo de la cuestión con interés casacional, consistente en analizar si de acuerdo con la Directiva 2009/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2009, relativa a las tasas aeroportuarias y la norma nacional que la traspone –ley 18/2014, de 15 de octubre–, pueden fijarse por ley cam-

bios sobrevenidos al Documento de regulación aeroportuaria (DORA) ya aprobado, introduciendo costes que se repercuten mediante la actualización de las tarifas que deben ser sufragadas por las compañías aéreas, pueden realizarse consideraciones de interés sobre su naturaleza jurídica.

El Tribunal Supremo, por todas, Sentencia, secc. 3.^a, de 16 de mayo de 2019, rec. ordinario 199/2015 considera que la contribución financiera al Fondo Nacional de Eficiencia Energética, que resulta del sistema nacional de obligaciones de eficiencia energética, instaurado por los artículos 69 a 75 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, que procede a transponer al ordenamiento jurídico interno la Directiva 2012/27 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE, se instituye el Fondo Nacional de Eficiencia Energética en el marco de las medidas en materia de eficiencia energética y de la instauración de un sistema nacional de obligaciones de eficiencia energética impuestas a las empresas que operan en los sectores del gas y la electricidad, presentan características similares a las antedichas aportaciones para la financiación de planes de ahorro y eficiencia energética: se trata, a juicio del Tribunal Supremo, en ambos casos, de obligaciones de efectuar contribuciones financieras, que revisten la naturaleza de prestaciones pecuniarias impuestas coactivamente por el poder público y que se satisfacen a un ente público sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago, con una finalidad inequívoca de interés público.

3. LA DIFICULTAD DE DEFINIR SUS CONTORNOS

Las prestaciones patrimoniales de carácter público, pero de naturaleza no tributaria, se han abordado en la STC 182/1997, de 28 de octubre, en la que se declara que el abono que los empresarios deben efectuar, «en casos de ILT derivada de enfermedad o accidente no laboral, carece de naturaleza tributaria. (...) Siendo los trabajadores –y no los entes públicos– los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones que recoge el Decreto-ley, la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse *a radice*», añadiendo unas cuantas líneas más abajo que «si bien puede afirmarse que todo tributo es una “prestación patrimonial de carácter público”, no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el artículo 31.3 CE exige la intervención de una Ley, tienen na-

turaleza tributaria. Partiendo de que la reserva de ley se configura como “una garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma” (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.º) y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano, en la referida STC 185/1995 llegamos a la conclusión de que estamos ante una “prestación patrimonial de carácter público” cuando existe una “imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla” (fundamento jurídico 3.º). Siempre que, al mismo tiempo –debemos precisar aquí, como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones “de carácter público”, dice el art. 31.3 CE), la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público» (FJ 15).

Asegurando (FJ 16) que «el artículo 6.1 del Real Decreto-ley establece una prestación impuesta por los poderes públicos a los empresarios sin el concurso de la voluntad de éstos, es un dato sobre el que no cabe discusión alguna; como dijimos en la STC 37/1994 que declaró la constitucionalidad de la prestación por incapacidad laboral transitoria del artículo 129.1 de la LGSS en la nueva redacción dada por el citado Real Decreto-ley, la norma impugnada “impone al empresario la obligación de asumir el pago de una parte de la prestación prevista en nuestro sistema de Seguridad Social en los casos de incapacidad laboral transitoria derivada de riesgos comunes” (fundamento jurídico 1.º). Y tampoco es posible dudar de la finalidad pública de la prestación: La protección de los ciudadanos ante situaciones de necesidad –expresábamos en la misma Sentencia– se concibe en el artículo 41 CE como “una función de Estado”, de modo que, “no es irrazonable ni infundada la atribución del carácter de prestación de Seguridad Social (ya sea por su naturaleza o por su función) a la cantidad a abonar por el empresario” en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992. En definitiva, dicha norma –concluíamos– establece una medida dirigida a mantener el mismo nivel de protección económica por incapacidad laboral transitoria, previendo, ante el crecimiento del déficit público, y precisamente para poder cumplir el mandato del artículo 41 CE, “un desplazamiento de la carga económica correspondiente, de los fondos propios de la Seguridad Social a los empresarios”. En consecuencia, como advierten los recurrentes, mediante el artículo 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992 el poder público impone a los empresarios una prestación pecuniaria que tiene una evidente finalidad pública, o, lo que es igual, establece una “prestación patrimonial de carácter público”».

Nuevamente fue el Tribunal Constitucional, mediante su sentencia 83/2014, de 29 de mayo, refiriéndose a la deducción sobre la facturación mensual de cada oficina de farmacia por las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social o a fondos estatales afectos a la sanidad, quien concluye que tiene la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público, pero no de naturaleza tributaria. A su juicio, «la deducción controvertida, al ser impuesta coactivamente por el poder público con una evidente finalidad de interés público, reviste la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público que queda sometida en su establecimiento y configuración al principio de reserva de ley operante en la materia (art. 31.3 CE). Ahora bien, dicha prestación carece de naturaleza tributaria, pues con ella no se pretende establecer una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público, sino intervenir en una actividad que se incardina en un sector regulado con la finalidad de racionalizar el gasto farmacéutico mediante una asignación eficiente y económica de los recursos públicos disponibles (art. 31.2 CE)». Para dicha Sentencia, «aun cuando la deducción aplicable sobre el margen de las oficinas de farmacia por el suministro de especialidades farmacéuticas con cargo al Sistema Nacional de Salud tiene la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público, en la medida que no reviste carácter tributario, no puede afectar al deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 CE» (FJ 5). Según el TS, por todas, Sentencia, sección 4.^a, de 28 de noviembre de 2014, rec. 19/2005, «ni el principio de capacidad económica ni el de la no confiscatoriedad previstos en la Constitución son exigibles para las prestaciones patrimoniales que carezcan de naturaleza tributaria, como es el caso de las deducciones controvertidas, siendo de notar por nuestra parte que con toda evidencia la capacidad económica no está ausente de unas bases de deducción que tienen como elemento definidor el importe de las recetas dispensadas con cargo a fondos públicos, de modo que siendo sin duda posible pensar en una mayor precisión a la hora de matizar la capacidad económica que originan dichas ventas mediante técnicas de imputación de los gastos que implican, no es ello suficiente para negar que la base del importe de las ventas sobre el que se aplica el porcentaje de deducción en un mercado cuyos márgenes comerciales están estrictamente regulados supone una referencia clara y precisa a un elemento de manifiesta relevancia en la determinación de aquella capacidad».

En la misma línea, las SSTC 44/2015, de 5 de marzo (FJ 5); 62/2015, de 13 de abril (FJ 3), referidas también al descuento sobre el volumen de ventas de producto farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico», que, además, de conceptuar a dicha figura como prestación patrimo-

nial pública no tributaria, declara que mediante la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2005, se introdujo en el ordenamiento, *ex novo*, una prestación patrimonial de carácter público, que no tiene naturaleza tributaria, determina que dicha regulación no sea contraria al artículo 134.7 CE (prohibición de crear tributos por la Ley de presupuesto) (FJ 5) De ahí que declare «que los sujetos obligados a soportar la prestación impuesta -en este caso las personas físicas, los grupos empresariales y las personas jurídicas no integradas en ellos que se dediquen en España a la fabricación o importación de medicamentos, sustancias medicinales y cualesquiera otros productos sanitarios que se dispensen en territorio nacional a través de receta oficial del Sistema Nacional de Salud no son llamados a su cumplimiento como contribuyentes, en el ámbito de una nueva relación tributaria, en la que el Estado se erija en el sujeto activo y estos obligados en el sujeto pasivo, sino que lo son en el seno de la relación económica que les une al Estado, de la que surgen tanto derechos como cargas que asumir».

Las prestaciones patrimoniales de carácter público, según la Ley General Tributaria, pueden tener carácter tributario o no tributario. El primer grupo lo componen las tasas, las contribuciones y los impuestos, pero existen otras prestaciones patrimoniales exigidas coactivamente que responden a fines de interés general y que tienen carácter público no tributario. La STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 15) señala que «una interpretación sistemática de la Constitución, ‘lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión ‘tributos’ del artículo 133.1 CE. Y la más genérica de ‘prestaciones patrimoniales de carácter público’ del artículo 31.3 CE.’. De manera que, si bien puede afirmarse que todo tributo es una ‘prestación patrimonial de carácter público’, no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el artículo 31.3 CE. exige la intervención de una ley, tienen naturaleza tributaria. Partiendo de que la reserva de ley se configura como ‘una garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma’ (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.º) y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano, en la referida STC 185/1995 llegamos a la conclusión de que estamos ante una ‘prestación patrimonial de carácter público’ cuando existe una ‘imposición coactiva de la prestación patrimonial o lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla’ (fundamento jurídico 3.º). Siempre que, al mismo tiempo (..) como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones ‘de carácter público’, dice el art. 31.3 CE.) la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público».

El bagaje jurisprudencial y doctrinal que atesoran las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias no es comparable con el que acumulan las de carácter tributario. Establecer la distinción entre unas y otras no es tarea sencilla. Como señala, entre varias más, la STC 44/2015, de 5 de marzo (RJ 5) «es preciso subrayar que las prestaciones patrimoniales de carácter público tienen, cada una de ellas, la naturaleza propia y específica que les corresponda de acuerdo con su presupuesto de hecho y en función de su configuración y estructura jurídica, no pudiendo hacerse depender, en ningún caso, de la mera denominación que el legislador, a su discreción, les asigne (en sentido parecido, SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4; 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 6; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; 102/2005, de 20 de abril, FJ 4; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5, y 73/2011, de 19 de mayo, FJ 4)».

La heterogeneidad caracteriza a las prestaciones patrimoniales públicas de carácter público no tributarias. La STC 63/2019, de 9 de mayo, confirma esa idea, pues declara que «el examen de los supuestos analizados por la jurisprudencia constitucional arroja la conclusión de que su definición se realiza por exclusión, de modo que no se trata de una categoría homogénea de prestaciones en sí misma, sino que obedecen a diferentes finalidades, y que únicamente tienen en común, además de no ser tributos (delimitación negativa), la coactividad y el hecho de que su finalidad no es la de financiar “todos” los gastos públicos» (FJ 5).

El legislador ha puesto empeño, aunque no excesivo, en definir algunas de ellas, tal es el caso de la tarea acometida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público que, según su Preámbulo, aclara la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los casos de gestión directa de estos, a través de la propia Administración, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. A estos efectos, recuérdese, se le da nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria; al artículo 20 TRLRHL, añadiéndole un nuevo apartado 6, y al artículo 2 LTPP sumándole una nueva letra c) (en realidad, debería ser letra d). A partir de dichas reformas, la figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público ha alcanzado un gran protagonismo, que se vio incrementado con la aprobación de las prestaciones patrimoniales no tributarias sobre entidades financieras y sobre entidades energéticas, y, más recientemente, con las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por la recogida, transporte y tratamiento de residuos.

4. INCONCRECIÓN E INSUFICIENCIA DE SU RÉGIMEN JURÍDICO

No son muchas las cosas que están claras con respecto a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Una de ellas es que se pueden aprobar por decreto-ley y otra que también pueden aprobarse por ley de presupuestos.

De la STC 182/1997, de 28 de octubre se desprende que el instrumento normativo, el Decreto-ley (art. 6.1 del Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio) utilizado para la modificación de la prestación por incapacidad laboral transitoria, no fue cuestionado por la sentencia ni por los votos particulares, por estas razones: «que el precepto cuestionado regule una prestación patrimonial de carácter público que, conforme al artículo 31.3 CE, sólo puede establecerse «con arreglo a la ley», no significa que el Real Decreto-ley 5/1992 haya incidido en un ámbito material que le esté constitucionalmente vedado. Es evidente que el artículo 86.1 CE no prohíbe que mediante estos actos con fuerza de ley pueda afectarse a cualquiera de las materias tratadas en los preceptos del título I de la Constitución, sino únicamente a los que contienen una consagración de «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos». Y aunque, ciertamente, entre tales deberes hay que incluir el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo regulado en el apartado 1.º del citado artículo 31 CE, ya hemos excluido la naturaleza tributaria de la prestación de Seguridad Social que establece el Decreto-ley impugnado.

Por otro lado, aunque hemos concluido, asimismo, que esta última es una de las prestaciones patrimoniales de carácter público a las que se refiere el apartado 3.º del mismo artículo 31 CE, ..., tampoco este precepto constitucional consagra en sí mismo ningún derecho, deber o libertad que pueda resultar afectado por el Real Decreto-ley 5/1992. El artículo 86.1 CE –reiteramos– sólo alude a los derechos, deberes y libertades consagrados directamente por la propia Constitución, y es evidente que el mencionado artículo 31.3 CE no reconoce ningún derecho, deber o libertad». En el mismo sentido, la STC 139/2016, de 21 de julio, FJ 6), sobre la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

Lógicamente, por otro lado, tampoco, en su caso, habría sido contrario a lo dispuesto en el artículo 13.4 CE, puesto que solo impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual «crear tributos», que no prestaciones patrimoniales de carácter no tributario. Las SSTC 44/2015, de 5 de marzo (FJ 5); 62/2015, de 13 de abril (FJ 3), referidas al descuento sobre el volumen de ventas de producto farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico», señalan que cuando el artículo 134.7 CE prohíbe a la ley de presupuestos «crear tributos» está poniendo en conexión esta

limitación con el deber de contribuir al que hace referencia el artículo 31.1 CE y con la potestad originaria del Estado para crear tributos por ley del artículo 133.1 CE, «sin que haya pretendido extender esa prohibición a cualquier «prestación patrimonial de carácter público» a las que se refiere el artículo 31.3 CE. Dicho de otra manera, cuando el Constituyente consideró inhábil el instrumento presupuestario para introducir nuevos «tributos» en el ordenamiento o para modificar los existentes (sin previa habilitación legal al respecto), era consciente de la existencia de una reserva de ley en materia de «prestaciones patrimoniales de carácter público» (art. 31.3 CE), y, sin embargo, no quiso extender aquella limitación a toda clase de prestación patrimonial de carácter público, sino únicamente a las de naturaleza tributaria, quedando legitimadas las restantes prestaciones patrimoniales no tributarias para formar parte del contenido eventual de la ley de presupuestos, claro está, siempre y cuando, guarden la necesaria conexión económica –relación directa con los ingresos o gastos del Estado o vehículo director de la política económica del Gobierno– o presupuestaria –para una mayor inteligencia o mejor ejecución del presupuesto– con el instrumento presupuestario.

En suma, aun cuando la disposición adicional cuadragésimo octava de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2005, ha introducido en el ordenamiento, *ex novo*, una prestación patrimonial de carácter público, al no tener naturaleza tributaria, no puede considerarse que haya transgredido la prohibición prevista en el apartado 7 del artículo 134 CE». (Cfr. SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3).

Los problemas, sin embargo, se manifiestan con respecto al grado de intensidad de la aplicación del principio de reserva de ley.

En el supuesto de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo, bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma [por todas, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c)], lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuales deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte.

Entiende, la Sección 3.^a de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, por todas, en su sentencia de 5 de febrero de 2020, rec. ordinario 167/2018, con ocasión del recurso ordinario entablado contra la Orden ETU/257/2018, de 16 de marzo, por la que se establecen las obligaciones de aportación al Fondo Nacional de Eficiencia Energética en el año 2018 «que no existe en este caso infracción del principio de reserva de ley exigido por el artículo 31.3 de la Constitu-

ción para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria. En efecto, es una norma de rango legal –la Ley 18/2014– la que define y delimita los elementos configuradores de la obligación de ahorro energético cuestionada, al establecer la propia obligación de ahorro, que de acuerdo con el artículo 69.1 de la Ley 18/2014 equivale, de forma agregada para el período de duración del sistema (desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2014 hasta el 31 de diciembre de 2020), al objetivo asignado a España y a los demás Estados miembros de la Unión por el artículo 7 de la Directiva 2012/27/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, que fija tal objetivo señalando que será al menos equivalente a la consecución de un nuevo ahorro cada año, desde el 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2020, del 1,5 % de las ventas anuales de energía a clientes finales de todos los distribuidores de energía, y que la Exposición de Motivos de la Ley 18/2014 cifra en 15.979 ktep de ahorro energético acumulado para todo el período señalado, según se ha comunicado ya a la Comisión Europea. Además, la citada Ley 18/2014 establece también: i) los sujetos a quienes se impone las obligaciones de ahorro energético (art. 69.1); ii) la metodología para el reparto del objetivo de ahorro anual entre los sujetos obligados, en proporción a su respectivo volumen de ventas, del que resulta la obligación de ahorro particular de cada obligado (art. 70.1); iii) la fórmula de cálculo de la contribución financiera de cada sujeto obligado, mediante la multiplicación de su obligación de ahorro energético particular por un índice de equivalencia financiera (art. 71.1); y iv) el ingreso de las aportaciones así calculadas, con periodicidad trimestral, en el Fondo Nacional de Eficiencia Energética (arts. 71.1 y 74.2). Por lo demás, es oportuno recordar aquí que la reserva de ley que resulta del artículo 31.3 de la Constitución obliga a que sea el legislador el que decida el “establecimiento” de prestaciones patrimoniales de carácter público, pero admite la colaboración reglamentaria siempre que ésta “sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley” y se produzca dicha colaboración en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (STC 150/2003 y las que allí se citan). Pero no abundaremos en este punto pues, como ha señalado esta Sala en diferentes ocasiones en las que la cuestión se ha suscitado, la Orden ETU/257/2018 aquí impugnada –al igual que sus antecedentes inmediatos, las Órdenes IET/289/2015, IET 359/2016 y ETU/258/2017– no es una disposición de carácter general sino un acto administrativo de aplicación de las previsiones normativas contenidas en la Ley 18/2014».

Téngase presente que, como señala la STC 63/2019, de 9 de mayo, el alcance de la reserva de ley es diferente tanto entre las diferentes prestaciones

patrimoniales de naturaleza tributaria, como entre las que son tributarias y las que no lo son, de modo que: «En el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público en general, sean o no tributarias, se ha reiterado también que el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley, aunque es cierto que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley”, ello no significa, sin embargo, “que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el artículo 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador” [STC 19/1987, FJ 6 c); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 19].»

La reserva de ley, en materia de tales prestaciones, tiene un menor grado de exigencia que las prestaciones tributarias, según el Tribunal Constitucional. En particular, la remisión que el artículo 20.6 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) a su regulación por una norma reglamentaria –una ordenanza–, que se tramitará siguiendo lo previsto en el artículo 49 de la 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) acentúa esa flexibilidad en su aplicación, teniendo presente, además, su escasa regulación legal, *vgr.* no se establecen criterios generales sobre su cuantificación.

Al margen de ello, lejos está de definirse con claridad cuál es el régimen jurídico sustancial de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Echamos de menos un mayor empeño normativo de cara a completar su régimen jurídico. La doctrina académica, tanto la de los tributaristas como la de los administrativistas, está en ello.

La frontera entre los tributos y las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no está suficientemente dibujada, ya lo hemos dicho. En ocasiones, incluso la regulación de alguna de sus manifestaciones toma prestados aspectos relativos a las figuras tributarias; tal es el caso de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, *vgr.* el régimen sancionador. Esto no contribuye a su esclarecimiento. La interpretación de su régimen jurídico se complica.

Ni el propio legislador tiene las cosas claras. En relación con dichas prestaciones, en poco espacio de tiempo ha modificado de criterio.

Efectivamente, mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, se establecieron dos «gravámenes temporales», uno energético y otro de entidades de

crédito y establecimientos financieros de crédito, ambos, inicialmente se calificaron como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. En su artículo 1, relativo al gravamen temporal energético dispone, en lo que ahora importa, lo siguiente:

«3. (...) tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas.

En particular, el régimen sancionador aplicable será el resultante de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

8. El importe de la prestación y su pago anticipado no serán objeto de repercusión económica, directa o indirecta.

Tendrá la consideración de infracción muy grave el incumplimiento de la obligación a que se refiere el párrafo anterior y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe repercutido.

Esta infracción no tendrá carácter tributario y estará sometida al régimen administrativo sancionador general.

Corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia la comprobación del cumplimiento de la obligación a que se refiere el párrafo primero, así como, en su caso, la tramitación y resolución de los procedimientos sancionadores por incumplimientos de la misma. A estos efectos, en particular, se podrá solicitar la información relativa al cumplimiento de la obligación correspondiente a los años 2022 y siguientes.

9. La exacción, gestión, comprobación y recaudación de la prestación queda atribuida a los órganos correspondientes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

10. La revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo señalado en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

En relación con el gravamen temporal de entidades de crédito establecimientos financieros de crédito, su parejo es el artículo 2, siendo sus apartados equivalentes el 2, 7, 8 y 9.

Mediante Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, se aprobó el modelo 795, «Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación» y el modelo 796, «Gravamen temporal energético. Pago anticipado», el modelo 797, «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Declaración del ingreso de la prestación» y el modelo 798, «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Pago anticipado», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

En los recursos establecidos ante la AN frente a dichos modelos se solicitó la suspensión, petición que mediante los correspondientes autos (con voto particular) fue desestimada.

En el Dictamen del Consejo de Estado de 2 de marzo de 2023 sobre el Proyecto de tal Orden (Exp. 20/2023), se contienen dos reflexiones que nos parecen interesantes.

La primera, la referencia al desarrollo reglamentario. En este punto señala sobre el esquema normativo previsto para la regulación de estos nuevos gravámenes temporales, «que se articula, por así haberlo establecido el legislador, en dos niveles normativos: de un lado, mediante las previsiones contenidas en los artículos 1 y 2 de la Ley 38/2022; de otro lado, mediante el desarrollo normativo que se verifica en el texto proyectado, al amparo de las amplias habilitaciones a la orden ministerial, contenidas en los artículos 1.12 y 2.11 de la ley citada, que constituyen un desarrollo normativo *per saltum* de la misma.

El nivel intermedio de dicho desarrollo normativo, que correspondería al real decreto, no se configura por la Ley 38/2022 como un escalón necesario en la construcción jurídica de los nuevos gravámenes temporales, hasta el punto de que sus artículos 1 y 2 no contienen más llamada al desarrollo reglamentario que la que se corresponde con el proyecto de Orden sometido a consulta. Tampoco la citada ley incorpora una habilitación de carácter general que faculte al Gobierno para el desarrollo de sus contenidos».

Después añade que «la secuencia normal que debe seguir la habilitación normativa es que la Ley remita al Reglamento su desarrollo, quedando la orden reservada y, a su vez, limitada, a cuestiones de organización interna del departamento ministerial respectivo. Pero ello no es óbice para que, con carácter excepcional y acotado, la norma legal pueda deferir directamente a una orden ministerial la regulación de ciertos aspectos del régimen jurídico en ella contenido, incluso aunque trasciendan los aspectos puramente organizativos y procedimentales.

Como ya se ha dicho, la opción acogida en la Ley 38/2022 para diseñar el régimen jurídico de los citados gravámenes temporales prescinde de toda referencia a su desarrollo mediante real decreto e incorpora una amplia habilitación a la competencia de la ministra de Hacienda y Función Pública en los términos de sus artículos 1.12 y 2.11, los cuales se refieren genéricamente al régimen de la prestación, aunque mencionan expresamente, sin ánimo exhaustivo, la forma y modelos de declaración del ingreso de la prestación así como del pago anticipado de la misma».

La segunda cuestión de dicho Dictamen del Consejo de Estado que también merece ser destacada, es la falta de claridad de la que adolece la norma en

algunos extremos, específicamente los relativos «a la determinación del importe neto de la cifra de negocios, que la citada ley utiliza para determinar el ámbito subjetivo de exención de los gravámenes (arts. 1.2 y 2.1) Y para calcular el importe de la prestación a satisfacer (arts. 1.5 y 2.4) y a cuyo efecto tiene en consideración los supuestos específicos de los grupos fiscales que tributen en régimen de consolidación fiscal en el impuesto sobre sociedades y de los grupos mercantiles integrados por personas o entidades que deban presentar las declaraciones del impuesto sobre sociedades en territorio común y en territorio foral, ya sea de forma individual o consolidada.

Estas previsiones tienen reflejo en los datos identificativos de todos los modelos; y en el caso de los modelos 795 (gravamen energético) y 797 (gravamen financiero), relativos a la declaración del ingreso de la prestación, se concreta en la introducción de un apartado con la rúbrica ‘Detalle del grupo’ - ‘Información sobre el Grupo de Consolidación Fiscal o Grupo Mercantil’ y en el que se han de consignar las entidades que componen el grupo y su NIF y razón social.

Se ha puesto de manifiesto en el expediente la complejidad de las reglas establecidas para determinar cómo se calcula y opera dicho importe neto de la cifra de negocios a los efectos de determinar los sujetos obligados al pago del gravamen en el caso de grupo de consolidación fiscal o de grupo mercantil. Así resulta de diversos escritos de alegaciones y también, en especial, del informe emitido por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que evidencia la necesidad de un complemento normativo que aporte precisión y claridad a los términos de la Ley 38/2022 y a su aplicación práctica, para lo cual es evidente que la Orden proyectada no es el instrumento normativo adecuado».

Mediante el Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía, se modula el régimen de ambos gravámenes, estableciéndose en su disposición adicional quinta la prórroga para 2024 de ambos gravámenes temporales. Adicionalmente, se prevé la revisión de la configuración de ambos gravámenes, inicialmente configurados como prestaciones patrimoniales de carácter público temporal y de naturaleza no tributaria, para su plena integración en el sistema tributario y se convertirán en tributos concertados o convenidos, según corresponda, previa modificación del concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Cumpliendo con el mandato legal previsto en el citado Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre; la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que

se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, en su disposición final novena, ha introdujo un nuevo impuesto, el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, que, si bien se aproxima en unos aspectos al gravamen temporal, se configura realizando todas las revisiones y adaptaciones necesarias, habida cuenta del carácter no excepcional con el que queda establecido y, sobre todo, de su naturaleza tributaria.

A través de la Disposición final décima cuarta de dicha Ley se ha derogado el gravamen temporal energético.

La regulación de estos dos gravámenes temporales ha puesto de relieve, más allá del intenso debate acerca de su auténtica naturaleza jurídica, que el legislador no tiene claros los perfiles de las prestaciones patrimoniales de carácter tributario. Pese a los cambios introducidos en nuestro ordenamiento por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), que define legalmente la figura de las contraprestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, lo cierto es que ese nuevo molde no es utilizado, con respecto a dichos gravámenes temporales, señal de que la definición, presuntamente general, no es suficiente omnicompreensiva.

5. LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES NO TRIBUTARIAS EN LA HACIENDA LOCAL, EN PARTICULAR, LA RELATIVA A LA RECOGIDA, TRANSPORTE Y TRATAMIENTO DE RESIDUOS

La LCSP define legalmente la figura de las contraprestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario. No es una medida que se incluyera en el Proyecto de Ley preparado por el Gobierno, al contrario, se introdujo durante la tramitación parlamentaria. Fue el Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso de los Diputados, en el trámite de enmiendas quien presentó una que supuso la incorporación a la reforma de la Ley de Contratos del Sector Público de la configuración de las prestaciones públicas no tributarias. La justificación de la enmienda era la siguiente: «de consolidarse la tesis que sostiene que los ingresos de las empresas gestoras de servicios públicos únicamente pueden ser tasas, se pone en grave riesgo el modelo de gestión privada de este tipo de servicios (por gestión privada se ha de entender no solo la gestión por empresarios sino la gestión por medio de entidades públicas sujetas al derecho privado), que tiene una larga tradición en nuestro país y que se considera un ejemplo en todo el mundo. La atribución de naturaleza tributaria a la totalidad de

los ingresos obtenidos con ocasión de la gestión de servicios públicos puede comprometer seriamente la estabilidad presupuestaria, al resultar necesario internalizar en los presupuestos de las Administraciones Públicas no solo los ingresos sino también los gastos asociados a la prestación de dichos servicios, incluidos aquellos deficitarios así como el endeudamiento asociado, con la incidencia que ello puede tener para el cumplimiento de los objetivos de endeudamiento y déficit público».

En cuanto a la definición de las prestaciones patrimoniales de carácter público, debemos remitirnos a la Disposición Adicional Primera de la LGT, en la redacción dada por la Disposición Adicional undécima de la LCSP.

En su apartado 1 establece que «Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo».

En su apartado 2 precisa que «Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario».

Añade que tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Lo novedoso se contiene en los tres párrafos siguientes de dicho apartado segundo.

De manera que serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las prestaciones, que, no siendo tributarias, sean exigidas coactivamente y respondan a fines de interés general.

De esta definición son destacables son dos características, una, que tales prestaciones tengan carácter coactivo, y otra, que respondan al interés general.

Con una técnica deficiente, añade «en particular», luego, no serán las únicas, que «se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta», y, «en concreto», que «tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado».

Claramente se comprueba que, pese a su presunta vocación de generalidad, ese marco no sirve para todas las prestaciones patrimoniales de carácter tributario; basta echar la vista atrás y repasar las figuras que el TC ha considerado, antes de 2017, que tienen esa naturaleza, y, asimismo, baste volver a re-

cordar lo ocurrido con la regulación de 2022 de los gravámenes temporales energético y bancario. A la figura de las prestaciones patrimoniales no tributarias le falta solidez y su regulación es incoherente.

Además de los cambios introducidos en la Disposición Adicional Primera de la LGT, por la Disposición Adicional undécima de la LCSP se han incorporado otras modificaciones que también son aplicables a la hacienda local, que se contienen en el artículo 20 del TRLRH y el 2 de la LTPP. La Dirección General de Tributos ha sido llamada a pronunciarse sobre estas prestaciones públicas no tributarias en distintas ocasiones. Muchos de sus criterios son interesantes, reseñamos algunos, a título ejemplificativo.

La Consulta Vinculante 1931-24, de 6 de septiembre de 2024 en relación con la gestión del servicio de las piscinas municipales por parte de una entidad mercantil participada íntegramente por el Ayuntamiento, señala en relación con la naturaleza jurídica de las cantidades satisfechas a la sociedad por los usuarios de la piscina, lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del TRLRHL, la prestación por un servicio público se calificará como hecho imponible de la tasa siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- Que la prestación del servicio venga impuesta por disposición legal o reglamentaria.
- Que el servicio requerido sea imprescindible para la vida social o privada del solicitante.
- Que el servicio no sea prestado o realizado por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente; es decir, que no exista un monopolio de hecho o de derecho a favor de los Entes Públicos.

El requisito de obligatoriedad del servicio público no se refiere a la obligación desde el punto de vista del prestador, es decir, que exista una obligación de prestar el mismo por parte de la Entidad Local, sino desde el punto de vista del prestatario, es decir, que no sea de solicitud o recepción voluntaria por los administrados.

El apartado 3 del artículo 20 TRLRHL enumera, a título ejemplificativo, distintos supuestos por los que las entidades locales pueden establecer tasas por la utilización privativa. Pues bien, las contraprestaciones por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público únicamente pueden dar lugar a la exigencia de tasas.

Ahora bien, en el apartado 4 del mismo artículo también se enumeran distintos supuestos de realización de actividades administrativas de competen-

cia local que, dependiendo de determinadas circunstancias, pueden dar lugar a la exigencia de contraprestaciones en concepto diferente de tasas. Así la letra o) del apartado 4 señala:

«o) Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos.».

La LCSP, mediante su disposición final duodécima introdujo, un nuevo apartado 6 del artículo 20 del TRLRHL, con la siguiente redacción:

«6. Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector Público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza. Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas».

Asimismo, la disposición final undécima de la misma LCSP modificó la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que queda redactada en los términos ya referidos.

Con los cambios introducidos por la LCSP se aclara la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la recepción de los servicios públicos de carácter coactivo, en función de la forma de gestión del servicio.

De modo que si la prestación de los servicios públicos de carácter coactivo se realiza por el propio Ayuntamiento la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa, de acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL.

En cambio, si la prestación del servicio público se realiza mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Por su parte, el artículo 41 del TRLRHL regula el concepto de precios públicos, estableciendo:

«Artículo 41. Concepto.

Las entidades locales podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en el artículo 20.1. B) de esta ley».

Los precios públicos son ingresos de Derecho Público, de carácter no tributario, y que son establecidos por las entidades locales.

El establecimiento de un precio público requiere que el servicio o la actividad administrativa sea prestado o realizado directamente por la entidad local.

Si no se cumple la condición anterior, es decir, que la gestión del servicio público o la realización de la actividad se lleva a cabo por otro tipo de entidad, como puede ser una sociedad mercantil municipal, la contraprestación no puede ser calificada como ingreso de Derecho público, sino como ingreso de Derecho privado, por lo que se trataría de un precio privado.

Por tanto, en la prestación de un servicio público puede resultar que:

– Si la prestación de este servicio como competencia del Ayuntamiento es de carácter coactivo para los ciudadanos, es decir, cumple los requisitos del artículo 20, apartados 1 y 2 del TRLRHL (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado), la prestación patrimonial que se establezca deberá configurarse como:

Tasa: si se presta directamente por el propio Ayuntamiento por sus propios medios, sin personificación diferenciada.

Prestación patrimonial de carácter público no tributario: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).

– Si la prestación del servicio no cumple ninguno de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL para su configuración como tasa (el servicio tiene carácter voluntario y se presta también por el sector privado), en este caso, la prestación patrimonial que se establezca se configurará como:

Precio público: si se presta directamente por el Ayuntamiento.

Precio privado: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada o mediante gestión indirecta.

Las sociedades mercantiles locales, cuyo capital social sea de titularidad pública, se regulan en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases del Régimen Local (LRBRL), como una de las formas de gestión directa de los servicios públicos locales, mediante personificación diferenciada.

La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, modificó diversos artículos de la LRBRL Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. Entre los mismos, modificó los artículos 25 y 26 que quedan redactados como sigue:

«Artículo 25.

(..)

2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

a) (...).

1) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre

(...).

Artículo 26.

1. Los Municipios deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

a) En todos los Municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantari-llado, acceso a los núcleos de población y pavimentación de las vías públicas.

b) (...).

c) En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público.».

El servicio de instalaciones deportivas de uso público, de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 7/1985, es un servicio de competencia municipal, y es de prestación obligatoria para los municipios con población superior a 20.000 habitantes, de acuerdo con el artículo 26 del mismo texto legal.

En el caso objeto de informe, se trata de un servicio público de competencia del Ayuntamiento, pero no parece tratarse de un servicio de carácter coactivo, ya que no cumple los requisitos enumerados en el artículo 20 del TRLRHL para ser considerado como tal, por lo que la discusión en cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación se centra en dos opciones: precio público o precio privado.

En la prestación del servicio de instalaciones deportivas, como las piscinas municipales, no parece concurrir la nota de que sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados, ni que en un municipio de más de 50.000 habitantes como es el caso objeto de informe, no se preste dicho servicio por el sector privado, es decir, que no existan piscinas privadas en el municipio a las que puedan acudir los ciudadanos.

Dado que la gestión del servicio de las piscinas municipales se va a realizar por la sociedad consultante con sus propios recursos materiales y humanos, siendo ella quien se relacione con los usuarios y quien les cobre la correspondiente tarifa, se entiende que el servicio se presta realmente por la sociedad mercantil consultante.

En consecuencia, la prestación patrimonial satisfecha por los usuarios de las piscinas municipales gestionadas por la sociedad consultante tiene la naturaleza jurídica de precio privado, ya que no se trata de un servicio de carácter coactivo, sino voluntario, y su prestación no se realiza directamente por el Ayuntamiento, sino que se presta por una sociedad mercantil de capital íntegramente público, sin que tal sociedad tenga un carácter instrumental. Habida cuenta de que dicha contraprestación no tiene naturaleza tributaria la misma sí se encuentra sujeta al IVA.

La Consulta Vinculante 3265-18, de 26 de diciembre de 2018 se pronuncia sobre la naturaleza de la contraprestación por el servicio municipal de transporte urbano colectivo. Responde a si, tras la modificación introducida por la Ley 9/2017, la tarifa satisfecha por los usuarios del transporte urbano colectivo (autobuses metropolitanos) tiene la naturaleza jurídica de tasa, prestación patrimonial de carácter público no tributario, precio público o precio privado, en estos términos:

– Si la prestación de este servicio como competencia del Ayuntamiento es de carácter coactivo para los ciudadanos, es decir, cumple los requisitos del artículo 20, apartados 1 y 2 del TRLRHL (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado), la prestación patrimonial que se establezca deberá configurarse como:

Tasa: si se presta directamente por el propio Ayuntamiento por sus propios medios, sin personificación diferenciada.

Prestación patrimonial de carácter público no tributario: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o la entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).

– Si la prestación del servicio no cumple ninguno de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL para su configuración como tasa (el servicio tiene carácter voluntario y se presta también por el sector privado), en este caso, la prestación patrimonial que se establezca se configurará como:

Precio público: si se presta directamente por el Ayuntamiento»

Precio privado: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada o mediante gestión indirecta.

Y, finalmente, la Consulta Vinculante 1577-22 de 30 de junio de 2022, referida a ayuntamiento que tiene encomendada la prestación del servicio público de transporte, tratamiento y depuración de aguas residuales, mediante gestión directa, a una sociedad mercantil de titularidad pública en la que participa, responde en estos términos

Como la prestación de este servicio como competencia del Ayuntamiento es de carácter coactivo para los ciudadanos, es decir, cumple los requisitos del artículo 20, apartados 1 y 2 del TRLRHL (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado), la prestación patrimonial que se establezca deberá configurarse como:

– Tasa: si se presta directamente por el propio Ayuntamiento por sus propios medios, sin personificación diferenciada.

– Prestación patrimonial de carácter público no tributario: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).

Ahora bien, a efectos de todo lo anterior, se entiende que una entidad (ya sea pública o privada) presta el servicio público cuando tal prestación se realiza de forma real y efectiva por la misma, siendo dicha entidad quien asume el riesgo de la actividad y quien se relaciona con los usuarios, tanto para la ges-

tión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación que estos satisfacen, como para cualquier asunto relativo al propio servicio: tramitación de altas, variaciones o bajas en el suministro, resolución de incidencias, asistencia e información a los usuarios, responsabilidad en caso de suspensión del suministro, etc.

En el caso objeto de consulta, se trata de un servicio público de competencia del Ayuntamiento y de carácter coactivo, como es el servicio de transporte, tratamiento y depuración de aguas residuales, en el que la prestación del mismo se lleva a cabo a través de una sociedad mercantil de capital público. Y se pueden presentar dos situaciones:

– Si la prestación del servicio a los usuarios se realiza efectivamente por la sociedad mercantil, en el sentido señalado anteriormente, es decir, que sea dicha entidad quien asume el riesgo de la actividad y quien se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación que estos satisfacen, como para cualquier asunto relativo al propio servicio (altas, bajas, variaciones, resolución de incidencias, etc.), en este caso la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

La regulación de esta prestación patrimonial de carácter público no tributario se realizará mediante una ordenanza municipal, y no mediante ordenanza fiscal, ya que tal prestación patrimonial no tiene naturaleza de tributo.

– Por el contrario, si la prestación del servicio a través de la sociedad mercantil es meramente instrumental, es decir, quien realmente presta el servicio es el Ayuntamiento, que es quien se relaciona con los usuarios de tal servicio, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación satisfecha por los usuarios, que es ingresada en el Presupuesto municipal; como en la propia prestación del servicio (es el Ayuntamiento quien responde ante los usuarios, tramita las altas y bajas, resuelve quejas, incidencias, etc.). Y la sociedad mercantil es un mero instrumento del Ayuntamiento y solo se relaciona con este último, a quien factura el coste del servicio, no percibiendo cantidad alguna de los usuarios por la prestación del servicio.

Y la regulación de la tasa, como todo tributo local, deberá realizarse mediante ordenanza fiscal.

Específicamente, hemos traído a colación esta última consulta porque incide sobre una hipótesis que está de actualidad, como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos

contaminados para una economía circular, en cuyo artículo 11, apartados 3, 4 y 5 se establece lo siguiente:

3. En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

4. Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes:

a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.

b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.

c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.

d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

5. Las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas».

Esta regulación va a someter, permítasenos la expresión, a un «test de estrés» importante, a la regulación de las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario en la esfera local, y, particularmente, en el supuesto previsto en dicho artículo. Nos hallamos ante un supuesto de establecimiento obligatorio, tanto si se configura como tasa como si se modela como prestación patrimonial pública no tributaria por el ayuntamiento.

En esa situación nos encontramos porque la regulación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias es escasa e inarmónica. Aunque dicha expresión no era ajena a nuestro ordenamiento, lo cierto es que hasta la aprobación de la LCSP de 2017 no se había avanzado apenas en su regulación, de

manera que había sido el TC el que, apegándose al caso, pero sin ir mucho más allá, había fijado algunos rasgos de ese ingreso público. Tampoco la STC 63/2019, ha supuesto un gran avance en esa dirección, más allá de confirmar la constitucionalidad de los preceptos impugnados.

Centrándonos en la regulación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias de las haciendas locales quedan por definir muchas cosas, entre otras:

- la posibilidad o no de prescindir del trámite de consulta previa, a que se refiere el artículo 133 de la LPAC
- la inexistencia de reglas para su cuantificación.
- la exigencia o no de un informe económico financiero previo a su aprobación.
- la posibilidad de utilizar la vía de apremio para su recaudación.
- la normativa aplicable en materia de prescripción, y las causas de su interrupción.

6. CONSIDERACIONES FINALES

A la vista de la multiplicación de las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, urge una mayor implicación del legislador a la hora de definir sus imprecisos contornos, puesto que se está abriendo camino un proceso consistente en que algunas figuras que, a primera vista, pudieran haberse modelado como tributos, se han acabado configurando como prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, amparándose en una jurisprudencia del Tribunal Constitucional muy complaciente con el legislador.

Esta no es una cuestión baladí, puesto que «el hecho de que la prestación regulada en la norma controvertida no tenga carácter tributario excluye que deba analizarse a la luz de los principios del artículo 31.1 CE, en cuanto recoge los criterios inspiradores del sistema tributario siendo exigibles, aunque con diferente intensidad, respecto de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, y no, en consecuencia, de cualquier prestación patrimonial» (STC 83/2014, FJ 6).

Lo tributario parece que mengua en nuestro sistema jurídico, sin que, desde la entrada en vigor, en 2018, de la regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, haya sido sustituida por un régimen jurídico que sea claro, completo, reduzca la inseguridad jurídica y en fin no debilite derechos y garantías del obligado a su pago.

CAPÍTULO 5

EL SERVICIO DE TRATAMIENTO DE RESIDUOS MUNICIPALES Y LA COMPETENCIA DE LAS DIPUTACIONES PROVINCIALES: ¿TASA, PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIA O PRECIO PÚBLICO?

ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Huelva

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La potestad tributaria de la diputación provincial. 3. Potestad tributaria de la diputación provincial para el establecimiento de una tasa por el servicio de tratamiento de residuos municipales en la provincia. 4. La financiación del servicio de tratamiento y eliminación de residuos domésticos conforme a la Ley 7/2022. 5. Competencia de la diputación provincial para aprobar una ordenanza reguladora del precio público para el tratamiento de residuos de recepción no obligatoria. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

He de reconocer que, cuando las directoras de la obra me propusieron colaborar en este merecido homenaje a nuestro amigo Ángel Aguallo Avilés, pensé que el trabajo debería versar sobre alguno de los temas que se nos viene

a la cabeza cuando le recordamos. Y, desde luego, uno de ellos es el concepto de las distintas figuras tributarias. Aún recuerdo los paseos con Ángel, allá por los finales de los años 80, por la antigua fábrica de tabacos de Sevilla –sede por aquel entonces de la Facultad de Derecho– contándome, con su vehemencia habitual, las diferencias entre las tasas y los precios públicos. Por supuesto, sólo me cabía asentir. Pero, he de admitir, que ya en aquellos momentos pensé «que llegaría lejos», y, como hemos podido comprobar, no me equivoqué. La pena ha sido que la puñetera enfermedad nos lo haya arrebatado tan pronto.

Pues bien, me voy a detener en el estudio de un concepto relativamente nuevo, como es el de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, introducido por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014¹, que da nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)², e incorpora un nuevo apartado sexto en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Hacienda Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo³.

Ahora bien, dicho estudio lo voy a plasmar en el análisis de una cuestión de actualidad, como es la gestión del servicio municipal de residuos. Y es que su regulación ha sido reformada por la Ley estatal 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular⁴, que incorpora a nuestro ordenamiento la Directiva UE 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, y la Directiva UE 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, con el objetivo de prevenir y reducir la generación de residuos y los impactos adversos de su generación y gestión. Con ella se pretende, como se reconoce expresamente, reforzar la aplicación del principio de jerarquía de residuos, mediante la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución.

En lo que ahora nos interesa, dicha norma establece, por primera vez, la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributario, diferenciada, específica y no deficitaria, para los servicios que deben prestar en relación con

¹ BOE núm. 272, de 11 de noviembre de 2017.

² BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

³ BOE, núm. 59, de 3 de marzo de 2004.

⁴ BOE, núm. 85, de 9 de abril de 2022.

los residuos de su competencia, que deberá tender hacia el pago por generación. Este novedoso mandato legal será el centro de nuestro estudio.

De entrada, cabe destacar que esta previsión normativa introduce cambios sustanciales en la financiación del servicio municipal de recogida, transporte y tratamiento de residuos, pero sin que se haya modificado, como hubiese sido de esperar⁵, la regulación contenida en el TRLRHL, que recoge las tasas de las entidades locales como potestativas.

No obstante, aún voy a concretar más el objeto del trabajo, pues se va a interrelacionar con una segunda controversia suscitada en mi comunidad autónoma, como es el análisis, conforme a dicha normativa, de las vías de financiación por parte de las Diputaciones Provinciales de Andalucía para la prestación de los servicios de transporte y tratamiento de residuos asumidos por éstas⁶. Obviamente lo aquí tratado se puede hacer extensivo a las demás las diputaciones del país –al margen, por supuesto, del régimen foral–, con las singularidades propias de la regulación autonómica que aquí referimos.

2. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN PROVINCIAL

Partiendo de la premisa de la competencia de diputación provincial para la prestación de los servicios de tratamiento de residuos en todo el territorio provincial, atendiendo a los cauces de delegación de la competencia⁷, debe-

⁵ En este sentido, HERRERA MOLINA, P. M., «Incidencia de la futura Ley de Residuos sobre las tasas y tarifas locales», *Tributos Locales*, núm. 152, septiembre-octubre 2021, pp. 20-21; PAGES GALTÉS, J., «La prestación económica por la gestión de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación», *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 53-143, o ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., «El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 65, 2024, pp. 161-162.

Cabe destacar el reciente trabajo del profesor LAGO MONTERO, J. M., «De la tasa por recogida de basuras a las tasas/PPNT por recogida, transporte y eliminación de residuos», *Tributos Locales*, núm. 176, 2025, pp. 12-47, quien califica la regulación de paupérrima y sostiene que la pretendida autofinanciación conduce a violentar principios de justicia contributiva y que el pago por generación es un objetivo de difícil cumplimiento.

⁶ Sobre el tema de la competencia de las diputaciones para prestar dicho servicio, que excede de nuestro estudio, puede verse MORA RUIZ, M., «De la gestión de residuos (arts. 23 a 27)», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. Extra 21, 2022, pp. 249-281; ORTEGA BERNARDO, J., «Comentarios a los aspectos organizativos y competenciales de la Ley 7/2002 de residuos (arts. 12 y 13)», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. Extra 21, 2022, pp. 97-137; RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A., «La gestión de residuos en el marco de las competencias de las entidades locales», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 65, junio 2024, pp. 128-158; y SANTAMARÍA ARINAS, R. J., «El reparto de competencias en materia de residuos», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 65, junio 2024, pp. 43-73.

⁷ Sirva como ejemplo de la admisibilidad de la asunción por parte de las diputaciones de la prestación de servicio del tratamiento de residuos, la Ordenanza de la Diputación Provincial de Huelva reguladora de la asistencia material a los municipios para la prestación de los servicios de transporte y tratamiento de residuos domésticos y de residuos comerciales no peligrosos (Boletín Oficial de la Provincia de

mos analizar su posible potestad para regular el cobro por la prestación del servicio de tratamiento de residuos a todos los ciudadanos de la provincia. Para ello, inicialmente, expondremos el reconocimiento de nuestro ordenamiento jurídico a la potestad tributaria de la diputación, para, seguidamente, analizar su posible plasmación en el establecimiento de una tasa o de una prestación patrimonial de carácter público no tributaria por el servicio del servicio de tratamiento de residuos municipales en la provincia.

Como señala el Tribunal Constitucional, conforme al artículo 141 de nuestra Carta Magna, la diputación, como órgano de gobierno de la provincia, no es sino una entidad local «determinada por la agrupación de municipios», que tiene reconocida entre aquellas funciones que constituyen el núcleo de su actividad la asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los municipios⁸.

La Constitución Española, en su artículo 133.2, reconoce el poder tributario de las corporaciones locales, como consecuencia lógica de la autonomía para la gestión de sus intereses proclamada en el artículo 137 de este texto. Junto a los preceptos constitucionales citados, el artículo 142 establece que las entidades locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas, y reconoce que se ha de nutrir fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas⁹. De esta forma, no cabe duda de que la diputación, en cuanto entidad local, puede utilizar los instrumentos de financiación previstos para las mismas, por tanto, por lo que ahora nos interesa, el establecimiento de tributos propios, entre los que se encuentran las tasas.

Este reconocimiento a las diputaciones provinciales como entidades locales de carácter territorial con potestad tributaria viene refrendado en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local¹⁰ (LR-BRL en lo sucesivo), que enumera expresamente en su artículo 3 a la provincia entre las entidades locales territoriales, reconociéndoles en su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial las potestades tributaria y financiera (art. 4). En su título VIII, dedicado a las Haciendas Locales, se plasman los principios y normas generales que presiden la regulación de las potestades

Huelva, núm. 179, de 13 de septiembre de 2024), la cual ofrece el cauce normativo para la delegación de las competencias de transporte y tratamiento de residuos de los municipios onubenses en favor de la diputación.

⁸ Vid. STC 82/2020, de 15 de julio de 2020, F. J. 7.º

⁹ Vid. BLASCO DELGADO, C., «La potestad tributaria de los consorcios locales en el establecimiento y exigencias de tasas», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 22, 2009, pp. 17-18.

¹⁰ BOE, núm. 80, de 3 de abril de 1985.

normativas y de gestión tributaria. En lo que ahora nos concierne, debemos subrayar su artículo 106, que señala expresamente que las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado de las Haciendas Locales.

Hemos de atender, por tanto, a cómo este poder financiero de las corporaciones locales es desarrollado por el citado Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, que, por su extensión y detalle, constituye la norma principal de la materia.

De entrada, en su artículo 2, enumera los recursos con los que cuentan las entidades locales, entre los que cabe destacar, por su importancia para el presente trabajo, los tributos propios –clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos–, y otras prestaciones de derecho público, entre las que cita a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y a los precios públicos. En particular, este precepto se desarrolla en cuanto a sus aspectos generales en los artículos 6 a 19, y en cuanto a sus modalidades concretas, en los artículos 20 a 38, todos ellos del mismo cuerpo legal citado, constituyendo lo que podríamos denominar el contenido de la potestad tributaria local, en el que establece su disciplina sustantiva.

En este sentido, en una primera aproximación, puede comprobarse que la mencionada norma no atribuye las mismas facultades a las distintas modalidades de entidades locales. Así, la posibilidad de establecer y exigir impuestos queda reservada exclusivamente a los municipios, a partir de la interpretación conjunta de los artículos 38.1 y 59 del TRLRHL, mientras que las tasas, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y los precios públicos, conforme a los artículos 20 y 41, a todas las entidades locales, entre las que hemos de incluir a las diputaciones provinciales.

De esta forma, en el marco del título III del TRLRHL, «Recursos de las Provincias», el artículo 131 reconoce que la Hacienda de las provincias estará constituida por los recursos ya referidos del artículo 2, en los términos y especialidades de este título. Y, en consonancia con ello, el artículo 132 establece expresamente que las diputaciones provinciales podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios, mientras que el artículo 148 reconoce también la potestad para establecer precios públicos por la prestación de servicios. Con estos preceptos se otorga la cobertura legal necesaria en desarrollo de los artículos 133.2 y 142 de la Constitución, a fin de compatibilizar el poder tributario esencial de las corporaciones locales con el principio de reserva de ley.

Luego, conforme a lo expuesto, no deben quedar dudas de que la diputación provincial, en cuanto entidad local, puede ser sujeto activo de las tasas o

de la prestación patrimonial de carácter público no tributaria por los servicios prestados en el ámbito de sus competencias a los ciudadanos de la provincia.

3. POTESTAD TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN PROVINCIAL PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UNA TASA POR EL SERVICIO DE TRATAMIENTO DE RESIDUOS MUNICIPALES EN LA PROVINCIA

Se ha de partir de la base de que el servicio de recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos se regula en el artículo 86.2 de la LRBRL, dentro del capítulo II (Bienes y servicios) del Título VI (Bienes, Actividades, Servicios y Contratas) de esta norma, calificándose de servicio o actividad esencial, y reservando su realización a las entidades locales. Desde esta perspectiva, la Ley admite, en todo caso, que el servicio puede corresponder tanto a municipios como a las diputaciones provinciales, con los matices, para estas últimas, que introduce el artículo 26.2 de la norma, y sin perjuicio de las competencias asistenciales que ostentan las diputaciones en relación con los municipios, en los términos del artículo 36 LRBRL (en particular, apartado 1.c).

Por su parte, la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía local de Andalucía¹¹ (LAULA en lo sucesivo), tras reconocer una competencia genérica de los municipios en relación con «la ordenación y ejecución de cualesquiera actividades y servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades de la comunidad municipal» (art. 8), considera como competencia propia municipal la «ordenación, gestión, prestación y control de los serviciosde recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos o municipales, así como la planificación, programación y disciplina de la reducción de la producción de residuos urbanos o municipales» (art. 9.6).

La LAULA incorpora un matiz importante para concretar el marco jurídico aplicable al objeto de este trabajo, en la medida en que la competencia de recogida y tratamiento de residuos urbanos o municipales se atribuye a cualquier municipio, con independencia del número de habitantes. Así, esta Ley extiende el ámbito subjetivo del servicio de tratamiento de residuos municipales, pues se otorga facultades sobre el mismo a todos los municipios. De hecho, este enfoque se consolida con la previsión del artículo 31 de la LAULA, en la medida en que incluye dentro de concepto de «servicios públicos básicos», esto es, servicios obligatorios en todos los municipios, como mínimo los

¹¹ BOE, núm. 122, de 23 de junio de 2010.

previstos en el artículo 92.2 del Estatuto de Autonomía de Andalucía¹², entre los que se encuentra el servicio de recogida y tratamiento de residuos y limpieza viaria. Por tanto, la legislación autonómica sobre Entidades Locales asegura la consideración del tratamiento de residuos municipales como un servicio público básico que deben prestar todos los municipios. Otra cosa será la concreta fórmula de prestación del servicio que elijan las entidades locales, que tendrá clara incidencia en el tratamiento fiscal correspondiente.

Además, en la actualidad, esta obligatoriedad ha quedado refrendada en el ámbito nacional con la citada Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que establece en su artículo 12.5.a) como servicio obligatorio para todas las entidades locales la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos en su ámbito territorial. Y precisa este precepto que la prestación de este servicio corresponde a los municipios, si bien, añade, podrán llevarla a cabo de forma independiente o asociada, conforme a lo establecido en la LRBRL¹³.

En definitiva, sea en el marco de la LRBRL, sea conforme a lo dispuesto por la LAULA, la diputación provincial puede asumir la prestación de los servicios vinculados a la gestión de residuos domésticos en el espacio que el municipio no haya podido o no haya querido ocupar, siempre y cuando se observen los cauces de autorización o consentimiento por parte de los municipios implicados¹⁴. Y, como consecuencia de la delegación a la provincia del ejercicio para la prestación del servicio de tratamiento de residuos por parte de todos los municipios de la provincia, la diputación provincial puede asumir la competencia para el establecimiento del efectivo ejercicio de dicho servicio público, así como la potestad tributaria para regular el marco reglamentario que permita su financiación.

Por lo que afecta a la delimitación conceptual de la contraprestación percibida por la prestación de este servicio, hemos de atender a lo dispuesto en el TRLRHL, que en su artículo 20.1 establece que para que la prestación de un servicio de régimen de Derecho público de competencia local que se refiera,

¹² Ley Orgánica 2/2017, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía (BOE, núm. 68, de 20 de marzo de 2017).

¹³ Vid. SERRANO ANTÓN, F., «El pago por generación en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos», pp. 172-198, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3/2023 (II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco europeo, estatal y autonómico, Coord. García Carretero, B.), y CRESPO POVEDA, J., «Nueva ley de Residuos: efectos sobre la Administración Local», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 7, julio 2022, pp. 1-12.

¹⁴ De los problemas suscitados en Andalucía con esta asunción de competencias por parte de la diputación provincial es ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de septiembre de 2018 (rec. 339/2018).

afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, pueda ser financiado a través de una tasa tiene que producirse una de las siguientes circunstancias:

- a) Que no sea de recepción o solicitud voluntaria para los administrados.
- b) Que no se presten o se realicen por el sector privado.

Pues bien, supuesta la declaración del servicio de tratamiento y eliminación de residuos domésticos como de recepción obligatoria, tal como lo consiente el artículo 32 de la LAULA por razones de seguridad, salubridad o circunstancias de interés general, se cumplen ambas circunstancias exigibles para poder ser financiado a través de una tasa. Y así se dispone en el apartado 4 del citado precepto, en el que expresamente se contempla el servicio de recogida, de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, como presupuesto para el establecimiento de una tasa por la entidad local.

Se ha de tener presente que, como reconoce la jurisprudencia¹⁵, cabe distinguir el servicio de recogida y el de tratamiento de los residuos municipales, de forma que, en la medida que se produzca una disgregación de los servicios de gestión de los residuos, habrá de diferenciarse también la regulación de su financiación. Así, será la entidad local que preste el servicio de tratamiento de residuos el sujeto activo de la correspondiente tasa. Y a ella corresponderá, por tanto, la potestad para el establecimiento de la contraprestación patrimonial coactiva para cubrir el coste de dicho servicio.

Consideramos que no existe impedimento legal alguno para que la diputación provincial pueda establecer una tasa por la prestación del servicio de tratamiento y eliminación de residuos domésticos cuando dicho servicio no sea prestado por los ayuntamientos de la provincia, máxime cuando el artículo 36.2.c) de la propia LRBRL prevé que la diputación asegura el acceso de la población de la provincia al conjunto de los servicios mínimos de competencia municipal y a la mayor eficacia y economía en la prestación de éstos mediante cualesquiera fórmulas de asistencia y cooperación municipal.

El servicio de tratamiento y eliminación de residuos municipales domésticos en la provincia puede constituir el hecho imponible para el establecimiento de la tasa por parte de la diputación para todos los ciudadanos de la provincia, y, en cuanto se trate de un servicio obligatorio, lo determinante a efectos de su exacción, no es su utilización, sino su prestación. Esto es, se exige su cobro por el hecho de que el servicio se preste, pues, al ser el servicio general y de recepción obligatoria, no sólo afecta a los vecinos que lo utilizan,

¹⁵ Vid. SSTS de 29 de mayo de 2000 (rec. 7864/1994), de 27 de octubre de 2000 (rec. 225/2000), 2 de diciembre de 2000 (rec. 1041/1995), o de 19 de abril de 2005 (rec. 1092/1999).

sino a todos los que se encuentren en disposición de poder utilizarlo aun cuando el beneficio directo no se produzca. Lo determinante del hecho imponible de esta tasa, como tiene establecido el Tribunal Supremo, «es la posibilidad de hacer uso de tal servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado afectado no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de dicho residuos, basuras o desperdicios»¹⁶, de forma que, como reconoce la Dirección General de Tributos¹⁷, la tasa se devenga en la medida que el servicio esté establecido.

La tasa es una contribución particularizada por los sujetos especialmente beneficiados por un servicio, y, si la diputación provincial presta el servicio de tratamiento de residuos por delegación de todos los municipios de la provincia, no existe impedimento legal para que cobre una tasa a los ciudadanos de la misma por su prestación, al amparo y en los términos de lo dispuesto en el artículo 132 del TRLRHL, en relación con los artículos 20.1.b y 20.4 del TRLRHL, resarcándose de esta forma de los gastos en que ha incurrido por dicho servicio.

En este sentido, la diputación, en cuanto ostente la competencia para la prestación del servicio de tratamiento y eliminación de residuos en la provincia –una vez se lleve a cabo la delegación del ejercicio de la competencia municipal en favor de ella conforme a los instrumentos legales previstos–, de acuerdo con el artículo 7.2 de la LBRL deberá ejercerla en régimen de autonomía y bajo su propia responsabilidad y de forma coordinada con las demás Administraciones Públicas. De esta forma, consideramos que la diputación es la competente para determinar, dentro del marco legal establecido para su potestad tributaria, las posibles formas de financiación del servicio. En consecuencia, se ha de admitir la competencia de la diputación provincial para el tratamiento de los residuos municipales domésticos, así como para poder ordenar fiscalmente el servicio en cuestión, mediante el establecimiento de la oportuna tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria. Obviamente, ello sin perjuicio de la posibilidad de regular la exigencia de precio público para el posible tratamiento que se realice en residuos cuya recepción no sea obligatoria, en los términos que se expondrán en un apartado posterior del presente trabajo.

Así, la diputación provincial, que tiene personalidad jurídica plena e independiente, sustituye en las competencias de tratamiento y eliminación de

¹⁶ Vid. SSTS de 18 de noviembre de 2003 (rec. 5947/1998), de 7 de marzo de 2003 (rec. 2229/1998), o de 24 de febrero de 2004 (rec. 7791/1998).

¹⁷ Vid. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos número V1841-23, de 26 de junio de 2023.

residuos a los municipios delegantes, que ceden todas las atribuciones necesarias para el ejercicio de dicha competencia, entendiéndose entre ellas las correspondientes al establecimiento de la forma de financiación de la prestación del servicio en los términos que la legislación le permite. Esto es, dado que, en los términos expuestos, el servicio de tratamiento y eliminación de residuos municipales se configura como servicio de competencia de la propia diputación por delegación, ésta tiene potestad para aprobar la ordenanza necesaria para cubrir el coste del servicio, así como realizar las operaciones necesarias para gestionar y recaudar el cobro con sus medios propios.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ha considerado que la asunción del servicio de tratamiento de residuos sólidos urbanos por parte de la diputación provincial, dado que es un servicio básico y propio de los Ayuntamientos, no conlleva de por sí la competencia tributaria para establecer la ordenanza que regule la financiación de dicho servicio, puesto que la ley no lo prevé explícitamente¹⁸. Luego, cabría pensar, que mientras que el ayuntamiento no la delegue de forma expresa, podría resultar inapropiada la utilización de la potestad tributaria de la diputación para el establecimiento de una posible tasa por el referido servicio.

Es por ello que, en aras de una mayor seguridad jurídica de la posible ordenanza reguladora de la tasa o de la prestación patrimonial de carácter pública no tributaria por el tratamiento de residuos municipales por parte de la diputación provincial, sería conveniente que todos los municipios deleguen previamente en esta institución todas las atribuciones necesarias para dotarla de la competencia necesaria para la prestación de dicho servicio, atribuyendo expresamente el ejercicio de la competencia para aprobar las correspondientes normas reglamentarias, entre las que se encuentran las ordenanzas fiscales, así como la competencia tributaria y recaudatoria para la gestión y recaudación de dicha tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria¹⁹.

¹⁸ *Vid.* STSJ de Andalucía de 14 de septiembre de 2015 (rec. 366/2013).

¹⁹ A fin de evitar este posible perjuicio en la citada Ordenanza de la Diputación Provincial de Huelva reguladora de la asistencia material a los municipios para la prestación de los servicios de transporte y tratamiento de residuos domésticos y de residuos comerciales no peligrosos señala, en su artículo 9, que la delegación del ejercicio de las competencias municipales de transporte y tratamiento de residuos comporta, en todo caso, «la potestad para establecer, gestionar y recaudar las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», así como, añade, «las demás potestades inherentes al ejercicio de las competencias delegadas y a la prestación de los servicios». También cabe citar, a modo de ejemplo, el convenio de colaboración firmado por la Diputación Provincial de Cuenca con los municipios de su provincia en 2021, en el que se indica expresamente que esta institución provincial asume el ejercicio de todas las actividades tendentes a la cuantificación y determinación de la deuda tributaria de conformidad con la ordenanza fiscal aprobada por la diputación, así como la recaudación e inspección de los ingresos tributarios derivados de la aplicación de dicha tasa, y cuyo importe irá destinado a la diputación para la financiación del servicio de tratamiento de residuos en el municipio.

4. LA FINANCIACIÓN DEL SERVICIO DE TRATAMIENTO Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS DOMÉSTICOS CONFORME A LA LEY 7/2022

Como se ha indicado, la Ley de Residuos incorpora, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada, específica y no deficitaria, para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia.

Si atendemos al texto legal, observamos que el apartado tercero del artículo 11 de la LR establece el siguiente mandato:

«En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía».

No obstante, en relación con esta exigencia de que la tasa no sea deficitaria, se ha de advertir que, como bien señala el Informe de 14 de mayo de 2024, titulado «Cuestiones relevantes con el establecimiento y gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos»²⁰, «debe ser interpretada como el necesario cumplimiento de un principio y no como la imposición a los ayuntamientos de una absoluta precisión en la cobertura de los costes del servicio, es decir que dicha cobertura se aproxime lo máximo posible al coste real del servicio».

En este sentido, en el ámbito autonómico la Ley 3/2023, de 30 de marzo, de Economía Circular en Andalucía²¹, señala lo siguiente:

«Los tributos, las tasas o, en su caso, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que establezcan las entidades locales, de acuerdo con lo

²⁰ Firmado por el Subdirector General de Tributos Locales, pero se trata de un documento elaborado por un grupo de trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda, del Ministerio de Transición Ecológica y Reto Demográfico y de la Federación Española de Municipios. *Vid.* <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>

²¹ BOE núm. 28, de 25 de abril de 2023.

dispuesto en la legislación estatal de aplicación, deberán reflejar el coste real de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, y deberán permitir avanzar en el establecimiento de sistemas de pago por generación, sin perjuicio de las obligaciones de financiación que correspondan a los Sistemas Colectivos de Responsabilidad Ampliada de los Productores de Productos, de conformidad con la normativa básica estatal».

De esta forma, en tanto en cuanto la diputación provincial preste el servicio de tratamiento y eliminación de residuos municipales domésticos en la provincia, en el ejercicio de las competencias que le sean delegadas, estará obligada como entidad local a optar por una de las dos alternativas ofrecidas por la Ley para su financiación. En realidad, conforme a lo dispuesto por la disposición final octava de la LR, las entidades locales deberían haber aprobado las ordenanzas previstas en el artículo 12.5 antes del 10 de abril de 2025, para dar cumplimiento a la prestación del citado servicio obligatorio. Sin embargo, ya desde la aprobación de la ley se puso de manifiesto la dificultad de llevar a la práctica dicha encomienda legal²², aun cuando dicho incumplimiento podría conllevar la imposición de sanciones comunitarias al Estado español, las cuales podrían ser derivadas a las entidades locales incumplidoras²³.

Seguidamente, debemos atender al marco normativo establecido en el TRLRHL para determinar las diferencias conceptuales de las alternativas jurídicas de tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria a la que ha de acudir de forma obligatoria la diputación provincial para financiar el

²² Baste citar que la propia Comisión Europea (2023: 6-7), en su Informe al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, que identifica a los Estados miembros en riesgo de no alcanzar los objetivos de reciclado de residuos municipales y de envases de 2025 y el objetivo de reducción del depósito de residuos en vertederos de 2035, señala que nuestro país es uno de los dieciocho Estados miembros que corren el riesgo de no alcanzar el objetivo del 55 % de preparación para la reutilización y el reciclado de residuos urbanos en los plazos previstos. Así recomienda a estos Estados potenciar la recogida separada de calidad a través de incentivos y rendición de cuentas, así como hacer uso de los instrumentos económicos que tienen a su disposición para mejorar el tratamiento de residuos; entre ellos, los sistemas de pago por generación de residuos (*Vid.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0304>).

Sobre el estado de aplicación de las prestaciones patrimoniales por la gestión de residuos en España puede verse el trabajo de PATÓN GARCÍA, G. y PUIG VENTOSA, I., «Estudio del marco jurídico de las ordenanzas fiscales locales para la gestión de los residuos», *Revista Catalana de Dret Ambiental*, vol. XV, núm. 2, 2024, pp. 1-34.

²³ En este sentido, SERRANO CAÑADAS, A., «¿Es la tasa de residuos la herramienta tributaria apropiada?: Contexto y análisis de la naturaleza jurídica de la figura en el marco de la Ley 7/2022» *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 162, p. 11, quien señala que, pese a que el legislador no ha previsto un régimen sancionador específico para su incumplimiento, el marco jurídico general sí permitiría la posibilidad de repercutir a los entes territoriales las sanciones que pudieran imponerse a España o la limitación al acceso a fondos europeos. Y así se dispone expresamente en el citado Informe «Cuestiones relevantes con el establecimiento y gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos».

servicio de tratamiento y eliminación de residuos domésticos, que, adelantamos, vendrá predeterminada por la forma de gestión del servicio.

Para delimitar la naturaleza de la contraprestación por el servicio provincial de transporte y tratamiento de residuos hemos de atender, de nuevo, a lo dispuesto en el artículo 20 del TRLRHL. Este precepto, además de contener la regulación ya referida sobre los presupuestos de la tasa, recoge un apartado 6, introducido por la Ley de Contratos del Sector Público, que establece lo siguiente:

«Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la LCSP, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza. Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas».

La constitucionalidad de esta nueva figura de prestación patrimonial coactiva no tributaria ha sido reconocida por la STC 63/2019, de 9 de mayo²⁴, en la que se señala que esta decisión del legislador de cómo deban prestarse y financiarse el servicio constituye una opción que no puede calificarse de irra-

²⁴ Sentencia que desestima el recurso de inconstitucionalidad 739-2018, interpuesto por más de cincuenta diputados integrantes del Grupo Parlamentario de Unidos Podemos-En Comú y Podem-En Marea, en relación con diversos preceptos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (*BOE* núm. 138, de 10 de junio de 2019). Se puede leer en su fundamento jurídico quinto que «el hecho de que el legislador permita establecer un mecanismo distinto de financiación del servicio y de aportación del usuario en función del modo de gestión y prestación del servicio público, forma parte de su ámbito de configuración. No corresponde a este Tribunal interferir o predeterminar en el margen de apreciación que corresponde al legislador democrático ni examinar la oportunidad de la medida legal para decidir si es la más adecuada o la mejor de las posibles, pues “nuestro enjuiciamiento es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de oportunidad o de calidad técnica”, debiendo limitarnos a contrastar “con carácter abstracto y, por lo tanto, al margen de su posible aplicación práctica los concretos preceptos impugnados y las normas y principios constitucionales que integran en cada caso el parámetro de control”».

zonable ni arbitraria o carente de toda justificación, por lo que no resulta contradictoria con la doctrina del Tribunal Constitucional²⁵.

Es por ello necesario delimitar conceptualmente cuando el cobro por la prestación del servicio de tratamiento de residuos domésticos por parte de la diputación provincial constituye una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria.

Como hemos expuesto, el servicio de tratamiento y eliminación de residuos domésticos es una prestación patrimonial de carácter coactivo que puede constituir, inicialmente, el hecho imponible tanto de una tasa, como de una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, en cuanto que, al configurarse como un servicio obligatorio, lo determinante a efectos de su exacción no es su utilización, sino su prestación.

La lectura del anterior precepto permite colegir que para tener la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributaria en el ámbito local es necesario la concurrencia de los siguientes requisitos:

- tratarse de prestaciones patrimoniales de carácter coactivo;
- que sean percibidos por los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 del artículo 20 TRLRHL;
- y que tales percepciones se realicen de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

No obstante, al igual que ocurre con la nueva redacción dada a la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria, esta regulación tampoco permite inferir un concepto de prestación patrimonial de carácter público no tributaria para el ámbito local. El requisito de la coactividad también concurre en los tributos y, por otra, parte, los servicios enumerados en el citado artículo 20.4 –entre los que encuentra el tratamiento y eliminación de residuos– también habilita a la entidad local para el establecimiento de una tasa. Y el tercer requisito, si bien nos permite identificar los supuestos en los que se

²⁵ VALENZUELA VILLARRUBIA, M. A., «La financiación de los servicios públicos mediante prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 11, noviembre de 2020, p. 5, reconoce que el Tribunal Constitucional avala con esta sentencia la constitucionalidad de esta figura, pero señala que se trata de un punto y seguido, a la espera de los pronunciamientos que puedan recaer sobre esta novedosa figura. Para una valoración crítica de este concepto en relación con los principios constitucionales, véase SANZ GÓMEZ, R., «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021.

producen, no es metodológicamente adecuado para lograr la diferenciación conceptual de ambas modalidades de prestaciones patrimoniales públicas²⁶.

Lo novedoso de lo preceptuado en el artículo 20.6 del TRLRHL, en lo que a nuestra materia concierne, es que otorga la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a las contraprestaciones percibidas por los servicios obligatorios cuando sean exigidos en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado. Por el contrario, se habrán de calificar como tasas, y consecuentemente prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias, cuando dichos servicios se presten de forma directa por el ente público, sin recurrir a un entre instrumental o a alguna de las formas de gestión indirecta del servicio público.

Esta interpretación viene avalada por la propia la Dirección General de Tributos, que admite que la reforma introducida por la LCSP viene a aclarar la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la recepción de los servicios públicos, en función de la forma de gestión del servicio²⁷. Así, considera, en este sentido que, si la prestación del servicio público de tratamientos de residuos sólidos urbanos se realiza de forma directa por la entidad local por sus propios medios, sin personificación privada, se trata de una tasa. A sensu contrario, si se presta mediante alguna de las formas de gestión indirecta con personificación diferenciada (como puede ser una sociedad mercantil pública o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial pública de carácter no tributario. Y, a estos efectos, señala lo siguiente:

«Una entidad (ya sea pública o privada) presta el servicio público cuando tal prestación se realiza de forma real y efectiva por la misma, siendo dicha enti-

²⁶ En este sentido, JÍMEZ NAVAS, M. M., «Algunas notas definitorias de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2019, quien apunta que las modificaciones realizadas por esta ley no definen la nueva figura, sino que, por el contrario, aportan algunos aspectos de sus elementos subjetivos, objetivos y formales, dejando al intérprete su concreción en la práctica.

²⁷ *Vid.* Consultas vinculantes números V1511-19, de 21 de junio de 2019, V0227-20, de 3 de febrero de 2020, V1577-22, de 30 de junio de 2022, o V1511-25, de 19 de agosto de 2025.

Cabe citar el análisis que de dicha doctrina realiza el maestro y amigo MENÉNDEZ MORENO, A., en las editoriales «¡Adivina, adivinanza!», I, II y III de la *Revista Quincena Fiscal*, en los números 8, 10 y 12 de 2025. Y, obviamente, se han de suscribir sus palabras cuando pone de manifiesto «la indiscutible dificultad de fundamentar e interpretar el contenido de nuestro derecho positivo regulador de los criterios que determinan la calificación de las distintas clases de prestaciones de servicios llevadas a cabo por los entes públicos».

dad quien asume el riesgo de la actividad y quien se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación que estos satisfacen, como para cualquier asunto relativo al propio servicio: tramitación de altas, variaciones o bajas en el suministro, resolución de incidencias, asistencia e información a los usuarios, responsabilidad en caso de suspensión del suministro, etc.»²⁸.

En definitiva, según la Dirección General de Tributos, para identificar si se trata de una tasa o de una prestación patrimonial no tributaria, habría que estar al conjunto de circunstancias que determinan quién es el que realiza de forma efectiva la prestación del servicio a los usuarios (asunción del riesgo, relación con los usuarios, tanto para la gestión de la contraprestación, como para la gestión del servicio)²⁹.

De acuerdo con lo expuesto, una vez se configura el servicio de tratamiento de residuos domésticos municipales realizado por la diputación provincial como público y coactivo, hemos de atender a su forma de prestación para calificarlo como tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria. Si se realizase a través de una gestión indirecta mediante un contrato de concesión de servicio, hemos de entender que la prestación efectiva del servicio se llevaría a cabo por la entidad adjudicada. Por tanto, en ese caso, se debe concluir, en relación con las contraprestaciones que abonan los usuarios por los servicios de tratamiento de residuos municipales, que tendrían la naturaleza jurídica de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias³⁰. Es más, aun cuando existe algún reparo doctrinal³¹, la Dirección General de Tributos señala que no empece a dicha conclusión el hecho de que la entidad prestataria del servicio encargue al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Administración la gestión recaudatoria, tanto en período voluntario, como ejecutivo, de la prestación patrimonial que deben pagar los usuarios³².

²⁸ Vid. Consulta vinculante número V2289-22, de 31 de octubre de 2022.

²⁹ Vid. Consulta vinculante número V2442-23, de 8 de septiembre de 2023.

³⁰ Vid. Consulta vinculante número V0650-23, de 17 de marzo de 2023 o V2414-22, de 22 de noviembre de 2022.

³¹ En este sentido, TORNOS MAS, J., «La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017, de contratos del Sector Público», en La Administración al día, diciembre de 2017, quien señala que si la prestación se lleva a cabo en régimen de concesión y el precio se abona a la Administración estaríamos ante una tasa. Por el contrario, PAGES I GALTES, J.: «La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): naturaleza jurídica», en *Tributos Locales*, núm. 156, mayo-junio 2020, p. 112, considera que cuando la tarifa sea abonada por el usuario del servicio a la Administración titular del mismo, no se transforma en una tasa, sino que se convierte en un ingreso de derecho público.

³² Vid. Consulta vinculante número V1758-20, de 3 de junio de 2020.

En consecuencia, creemos oportuno apuntar, al menos, las siguientes notas que caracterizan a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias como nueva categoría legal en los ingresos locales:

– Se trata de contraprestaciones patrimoniales que han de satisfacer los usuarios de forma obligatoria, en cuanto se ha de corresponder con un servicio esencial del que no puede prescindirse o es prestado en régimen de monopolio de hecho o de derecho.

– Tienen carácter público en la medida que están impuestas por una Administración Pública y responden a fines de interés general, pero ello no significa que el ingreso sea de titularidad pública.

– Están sujetas al principio de reserva de ley, por lo que en el ámbito local requiere la existencia de una ordenanza³³. No obstante, dado que se trata de una prestación patrimonial de carácter público no tributario, esta ordenanza municipal que se ha de aprobar por el pleno de la corporación no ha de seguir el procedimiento contemplado para las ordenanzas fiscales, sino que se ha de sujetar a lo previsto en el artículo 20.6 del TRLRHL y a las normas reguladoras del ejercicio de la potestad reglamentaria contemplada en la normativa de régimen local y de procedimiento administrativo común³⁴.

– Para el establecimiento de una prestación patrimonial de carácter público no tributaria no se exige de forma expresa, como ocurre con las tasas, un informe técnico económico, pero en el expediente de aprobación de la ordenanza será preciso incorporar un estudio que justifique el coste del servicio prestado y la cuantía de las contraprestaciones a satisfacer por los usuarios del mismo³⁵.

³³ El Tribunal Constitucional, en la citada sentencia 63/2019, señala que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias están sujetas al principio de legalidad, si bien, añade, que «al no tratarse de tributos no les resulta de aplicación los principios generales contenidos en el artículo 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE) y, en concreto, a la regulación específica que haya llevado a cabo el legislador sectorial en su caso, en la definición del servicio público».

³⁴ Según señala el Tribunal Supremo, refiriéndose a una prestación patrimonial pública de carácter no tributaria, en sentencia de 11 de diciembre de 2024 (rec. 3075/2023) «la diferenciación entre la potestad tributaria y la tarifaria a partir de la entrada en vigor de la Ley 9/2017 y la nueva regulación en el artículo 20.6 TRLRHL, supone un cambio normativo, que exige la necesidad de que la regulación coactiva de la exigencia de retribución a los sujetos pasivos del servicio público tenga que estar recogida en una ordenanza específica y no en una ordenanza fiscal» (FJ 4.º).

³⁵ Vid, en este sentido, GOMAR SÁNCHEZ, J. I., «La tasa de residuos locales: observaciones y problemática», *Tributos Locales*, núm. 159, septiembre de 2022, pp. 100-103. Sobre el tema véase SANTODOMINGO GONZÁLEZ, A. L., «El informe económico-financiero en la Ley de Residuos», *Crónica Tributaria*, núm. 192/2024, pp. 151-188.

La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Málaga, en sentencia de 5 de junio de 2023 (rec. 754/2022), señala que para el establecimiento de una prestación patrimonial pública de carácter no tributaria por el tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos no resulta extrapolable la exigencia de informe técnico-económico prevista para el caso distinto de esta-

Ciertamente, en relación con la tasa, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la cuantía que se ha de cobrar por el servicio de recogida o eliminación o tratamiento de residuos, considerando que «la exigencia de inclusión en la memoria financiera del volumen de residuos y del coste de su eliminación o tratamiento a los efectos de garantizar no solo la determinación del coste, sino los criterios de imputación y distribución entre los contribuyentes sobre la base de los principios de capacidad económica, equivalencia y proporcionalidad: esto no supone, sin embargo, la exigencia de una determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada actividad sujeta a la tasa a los efectos del cálculo de la cuota tributaria». No obstante, precisa que dicha doctrina no es de aplicación en este momento, pues «no corresponde evaluar la tasa bajo el parámetro de las nuevas exigencias introducidas a través de la Directiva 2018/851 y de la Ley 7/2022 en lo que atañe a la determinación previa del volumen de residuos generados –por generación– respecto de cada actividad individualmente considerada»³⁶. Ahora bien, se ha de tener presente que, conforme a esta Ley, en la memoria se ha de acreditar los parámetros utilizados para cuantificar el volumen total de residuos a tratar y su composición, así como justificar los costes reales derivados de la prestación del servicio y la distribución de estos entre los contribuyentes y los criterios tenidos en cuenta para la individualización de las cuotas de los ciudadanos. En definitiva, mucho nos tememos que la aplicación de la Ley de Residuos genera un futuro incierto para las entidades locales, dada la elevada litigiosidad que ya se vislumbra³⁷.

En todo caso, entiende la doctrina, que cuando el apartado cinco del artículo 11 de la LR establece la obligación de las entidades locales de comunicar las tasas, así como los cálculos para su confección, a las autoridades competen-

blecimiento de tasas en el artículo 25 del TRLRHL. No obstante, en su fundamento jurídico cinco se añade que sí es necesaria la justificación en el expediente de la cuantía de dicha prestación económica, pues considera que resulta exigible «ya sea por la remisión que hace el artículo 20.6 del TRLRHL al artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector Público, bien sobre la base de la doctrina jurisprudencial conforme a la cual “tratándose de prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario... el principio de reserva de ley se flexibiliza, y respecto de la determinación de sus límites cuantitativos, como enseña la doctrina constitucional, resulta suficiente que se establezca por ley los criterios idóneos a partir de los cuales sea posible la cuantificación conforme a los fines y principios de la legislación sectorial en que se inserte” (STS de 28/1/2020, rec. 835/2028, FJ 3.º), o bien por un principio general de interdicción de la arbitrariedad de los poderes público)».

³⁶ Sentencia de 19 de enero de 2024 (rec. 2865/2022).

³⁷ Se han suscribir, por tanto, las palabras de SEDEÑO LÓPEZ, J. F., «La necesaria reconfiguración de la fiscalidad local de los residuos tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular», Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2025, p. 177, cuando concluye que la indefinición de los elementos esenciales de las nuevas tasas o prestación patrimonial de carácter público no tributarias aboca a un futuro incierto para las entidades locales. En este sentido, *vid.* <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad-contenciosa/art/tasas-residuos-basuras-legalidad>.

tes de la Comunidades Autónomas, en realidad, se quiere referir tanto a las tasas, como a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario³⁸.

Se trata de una prestación aprobada por la Administración y destinada a constituir ingreso propio y directo del prestatario del servicio que soporta el gasto correspondiente al servicio. Consecuentemente, el concesionario del servicio o gestor indirecto no puede gozar de las prerrogativas propias de la Administración para su cobro (autotutela ejecutiva).

Sin embargo, en el ámbito local cabe mantener que sigue existiendo la posibilidad de aplicar la vía de apremio para su cobro, pues no se ha producido la modificación del artículo 2 del TRLRHL que sigue calificándola de ingreso público³⁹.

Así, la propia Dirección General de Tributos considera que la cobranza de tales derechos goza de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT y, en consecuencia, podrán ser exigidos por el procedimiento de apremio en caso de que no se ingresen en los plazos establecidos en la ordenanza. No obstante, precisa que dicha vía de apremio no puede llevarse a cabo por la entidad que realice el servicio, sino por la Administración o por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria competente para la recaudación en período voluntario y en período ejecutivo de los tributos y demás ingresos de derecho público⁴⁰. Esta doctrina se reitera en el citado Informe de 14 de mayo de 2024 sobre «Cuestiones relevantes con el establecimiento y gestión de la tasa local

³⁸ Vid. ARANA LANDÍN, S., «Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión de residuos en relación a la Agenda 2030», *Tributos Locales*, núm. 163, pp. 99-104; o ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., *op. cit.*, pp. 169-171. PATÓN GARCÍA, G., *Fiscalidad de residuos orientadas a una economía circular*, Aranzadi, 2023, pp. 86-105, apunta que las Comunidades Autónomas tendrán que regular las consecuencias de la no implantación de la tasa o prestación patrimonial no deficitaria y adoptar medidas ante posibles incumplidores.

³⁹ En este sentido, ANEIROS PEREIRA, J., «La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7, 2018, p. 35, o SEDEÑO LÓPEZ, J. F., *op. cit.*, p. 156.

En sentido contrario se pronuncia SANZ GÓMEZ, R., *op. cit.*, p. 11, quien entiende que el concepto de hacienda de las entidades locales es el equivalente en este ámbito al concepto de Hacienda Pública de la Ley General Presupuestaria, de modo que «el sector público empresarial local quedaría fuera del ámbito de este artículo 2 y, por tanto, las tarifas cobradas por las entidades públicas sujetas al Derecho privado no podrían exigirse en vía de apremio». En similares términos se encuadran BARBERENA BELZUNCE, I. y HERRERA MOLINA, P. M., «La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular», *Tributos Locales*, núm. 162, 2023, quienes califican a la previsión de la normativa navarra que contempla esta posibilidad como un despropósito.

⁴⁰ Vid. Consulta vinculante número V1758-20, de 3 de junio de 2020.

En este sentido, VALENZUELA VILLARRUBIA, M. A., *Op. cit.*, p. 13, apunta que será necesario que se acuerde previamente con la entidad local titular del servicio de qué forma se le van a remitir los cargos por los servicios impagados para que ésta pueda iniciar la vía de apremio y de qué forma se van a ingresar los cobros que se perciba por esta vía.

de residuos sólidos urbanos», en el que se señala que el importe de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por la gestión de los residuos sólidos urbanos, ante la falta de ingresos en periodo voluntario, se podrá exigir en período ejecutivo por el procedimiento de apremio⁴¹.

En definitiva, cabe concluir que, si el servicio de tratamiento y eliminación de residuos de la provincia se presta de forma indirecta por la diputación provincial, esto es, a través de un contrato de concesión de servicios, se ha de entender que nos encontramos ante una prestación patrimonial pública no tributaria. Obviamente, en el caso contrario, si el servicio se presta directamente por esta institución, estaríamos ante una tasa. Y ello, aun cuando el servicio se realice de forma efectiva a través de un tercero, mediante un contrato de servicios en el que la Administración abona el precio pactado al contratista, al que se ha de considerar un mero instrumento en la prestación del servicio⁴².

5. COMPETENCIA DE LA DIPUTACIÓN PROVINCIAL PARA APROBAR UNA ORDENANZA REGULADORA DEL PRECIO PÚBLICO PARA EL TRATAMIENTO DE RESIDUOS DE RECEPCIÓN NO OBLIGATORIA

En el ámbito local el concepto legal de precio público se deduce esencialmente del artículo 41 del TRLRHL, que lo caracteriza por responder a un servicio no coactivo, luego sólo puede ser exigido por servicios de prestación o recepción voluntaria, dispensables y, además, no monopolísticos.

Debemos precisar que la nueva categoría referida de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias no afecta a la ya existente de precios públicos, sino que se configura como un concepto distinto, puesto que la exigencia de que responda a una prestación exigida de forma coactiva y obligatoria la excluye del ámbito del precio público, caracterizado, precisamente, por lo contrario, esto es, por la voluntariedad. La nueva redacción dada por la LCSP al artículo 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públi-

⁴¹ Nos remitimos al citado trabajo de LAGO MONTERO, J. M. quien considera que el informe impone esta solución «a las bravas», y analiza los nuevos problemas de gestión que se presentan para la vía de apremio (pp. 43-47).

⁴² En el Informe de 14 de mayo de la Dirección General de Tributos se reconoce que si el servicio lo presta un ente supramunicipal que tenga la condición de entidad local de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 7/1985 –como ocurre con la diputación provincial–, la tasa –o la prestación patrimonial de carácter público no tributaria, según el caso, habría que añadir– la podrá establecer y exigir dicho ente supramunicipal, en consonancia con lo previsto en el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, normativa que tiene carácter especial en materia de residuos.

cos⁴³ expulsa a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias de su ámbito de aplicación, a fin de disipar las posibles dudas que pudieran surgir. Y es que la categoría de los precios públicos se circunscribe a prestaciones patrimoniales no coactivas, pues está diseñada por la Ley para servicios o actividades que «sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados» (art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos), por lo que no resulta en ningún caso adecuada cuando se trate de contraprestaciones que revistan el carácter de obligatorias, como ocurre en las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público no tributarias. En el caso de los precios públicos se trata de ingresos públicos, que cobra la Administración con sometimiento al régimen de Derecho público, pero cuya voluntariedad y concurrencia con el sector privado justifica que, a diferencia de las prestaciones patrimoniales coactivas, no queden sometidos al principio de legalidad.

De esta forma, como reconoce la Dirección General de Tributos, cuando la prestación del servicio público de tratamiento de residuos sólidos urbanos no cumple ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 20.1. B) del TRLRHL para su configuración como tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria –esto es, el servicio tiene carácter voluntario y se presta también por el sector privado–, la prestación patrimonial que se establece se configura como precio público si se presta directamente por la entidad local. No obstante, si el servicio voluntario no fuese realizado por el organismo público, sino por un gestor privado directamente, al que pagan voluntariamente los usuarios por su prestación, cabe entender que nos hallaríamos ante un precio privado, que sigue el régimen de Derecho privado⁴⁴.

La diputación provincial, conforme al artículo 148 del TRLRHL, puede establecer y exigir precios públicos por la prestación de servicios de solicitud voluntaria, siempre y cuando dichos servicios sean prestados también por el sector privado. Se han de calificar, por tanto, como precios públicos las contraprestaciones que establezca como consecuencia de la prestación de forma directa, en el ámbito de sus competencias, del servicio de tratamiento de residuos de recepción no obligatoria para los usuarios, pues el sujeto puede optar libremente entre acudir al Ente público para recibir el servicio o demandarlo al sector privado.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, la diputación tiene competencia para aprobar una ordenanza para el establecimiento y fijación del precio

⁴³ BOE núm. 190, de 15 de abril de 1989.

⁴⁴ Vid. Consultas vinculantes números V0650-23, de 17 de marzo de 2023 o V2289-22, de 31 de octubre de 2022.

público en el ámbito de la prestación de los servicios de tratamiento de residuos de recepción no obligatoria si presta el servicio de forma directa.

Estos precios públicos no presentan especialidad alguna en lo que respecta al régimen jurídico previsto para esta categoría de ingresos, en cuanto que el fundamento de su exacción sería la retribución que los obligados deben a la diputación provincial por la prestación en régimen de Derecho público del servicio de tratamiento de residuos de recepción no obligatoria, para cuyo cobro contará su titular con las garantías propias de la Administración pública.

El objeto del servicio prestado por la diputación con el establecimiento de la ordenanza reguladora del precio público consistiría en el tratamiento y/o eliminación de residuos en instalaciones de titularidad provincial, para aquellos productores de residuos comerciales no peligrosos que lo soliciten.

La diputación provincial obra conforme a Derecho al sujetar su prestación a un precio público, pues está ausente la coactividad propia de la tasa, dado que la gestión de estos residuos no corresponde en exclusiva a las Administración, sino que se presta en régimen de concurrencia con el sector privado. Nos encontramos, por tanto, con la característica voluntariedad propia del precio público, pues hay libertad en la decisión del usuario de acudir a la gestión pública de los residuos producidos.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de dicha ordenanza, estarían obligados al pago de los precios públicos, según el artículo 43 del TRLRHL, quienes se benefician de los servicios por los que deban satisfacerse aquéllos, por lo que se ha de establecer como destinatarios del servicio las personas físicas o jurídicas que lo soliciten.

Ahora bien, en el caso que la diputación provincial decida prestar el servicio de tratamiento de residuos no peligrosos de recepción no obligatoria de manera indirecta, mediante un contrato de concesión de servicios, nos situamos ante un precio privado, pues, tal como ha reiterado la Dirección General de Tributos⁴⁵, la forma de la prestación del servicio no coactivo determina su calificación como precio público o privado. En dicho caso, la efectividad del precio privado se habrá de llevar a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado y, consecuentemente, no cabrá su exacción a través de la vía de apremio.

⁴⁵ *Vid.* Consultas vinculantes números V0650-23, de 17 de marzo de 2023 o V2289-22, de 31 de octubre de 2022, V1578-20, de 3 de junio de 2020, V1511-19; de 21 de junio de 2019, o V1024-19, de 9 de mayo de 2019.

BIBLIOGRAFÍA

- ANEIROS PEREIRA, J.: «La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias», *Revista Quincena Fiscal*, 2018.
- ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos», *Cuadernos de Derecho Local*, 2024.
- ARANA LANDÍN, S.: «Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión de residuos con relación a la Agenda 2030», *Tributos Locales*, 2023.
- BARBERENA BELZUNCE, I. y HERRERA MOLINA, P. M.: «La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular», *Tributos Locales*, 2023.
- BLASCO DELGADO, C.: «La potestad tributaria de los consorcios locales en el establecimiento y exigencias de tasas», *Revista General de Derecho Administrativo*, 2009.
- CRESPO POVEDA, J.: «Nueva ley de Residuos: efectos sobre la Administración Local», *El Consultor de los Ayuntamientos*, 2022.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «Incidencia de la futura Ley de Residuos sobre las tasas y tarifas locales», *Tributos Locales*, 2021.
- GOMAR SÁNCHEZ, J. I.: «La tasa de residuos locales: observaciones y problemática», *Tributos Locales*, 2022.
- JÍMENEZ NAVAS, M. M.: «Algunas notas definitorias de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público», *Revista Quincena Fiscal*, 2019.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: «¡Adivina, adivinanza!» *Revista Quincena Fiscal*, 2025.
- MORA RUIZ, M.: «De la gestión de residuos (arts. 23 a 27)», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022.
- LAGO MONTERO, J. M.: «De la tasa por recogida de basuras a las tasas/PPNT por recogida, transporte y eliminación de residuos», *Tributos Locales*, 2025.
- ORTEGA BERNARDO, J.: «Comentarios a los aspectos organizativos y competenciales de la Ley 7/2002 de residuos (arts. 12 y 13)», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022.
- PAGES I GALTES, J.: «La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): Naturaleza jurídica», en *Tributos Locales*, 2022.
- «La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): Extrafiscalidad y parafiscalidad», en *Tributos Locales*, 2022.
- «La prestación económica por la gestión de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación», en *Tributos Locales*, 2022.

- PATÓN GARCÍA, G.: *Fiscalidad de residuos orientadas a una economía circular*, Navarra, Aranzadi, 2023.
- «Estudio del marco jurídico de las ordenanzas fiscales locales para la gestión de los residuos», *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2024.
- RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A.: «La gestión de residuos en el marco de las competencias de las entidades locales», *Cuadernos de Derecho Local*, 2024.
- SANTAMARÍA ARINAS, R. J.: «El reparto de competencias en materia de residuos», *Cuadernos de Derecho Local*, 2024.
- SANTODOMINGO GONZÁLEZ, A. L.: «El informe económico-financiero en la Ley de Residuos», *Crónica Tributaria*, 2024.
- SANZ GÓMEZ, R.: «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2021.
- SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: «La necesaria reconfiguración de la fiscalidad local de los residuos tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular», *Nueva Fiscalidad*, 2025.
- SERRANO ANTÓN, F.: «El pago por generación en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos», en García Carretero, B. (coord.). *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, (II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: *La reforma en el marco europeo, estatal y autonómico*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2023.
- SERRANO CAÑADAS, A.: «¿Es la tasa de residuos la herramienta tributaria apropiada?: Contexto y análisis de la naturaleza jurídica de la figura en el marco de la Ley 7/2022», *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2025.
- TORNOS MAS, J.: «La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017, de contratos del Sector Público», *La Administración al día*, diciembre, 2017.
- VALENZUELA VILLARRUBIA, M. A.: «La financiación de los servicios públicos mediante prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», *El Consultor de los Ayuntamientos*, 2020.

CAPÍTULO 6

LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO. ALGUNAS REFLEXIONES CONSTITUCIONALES

MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
Letrada del Tribunal Constitucional

SUMARIO: 1. Introducción. Acotación del objeto de estudio. 2. La polémica existencia de la imposición sobre el patrimonio. 3. La azarosa vida del Impuesto sobre el Patrimonio. 3.1 La creación del Impuesto extraordinario sobre el patrimonio (1978). 3.2 La Ley 19/1991, de 6 de junio. 3.3 La cesión a las Comunidades Autónomas (1996). 3.4 Los periodos de supresión temporal. 3.5 Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. El regreso a la vigencia indefinida del IP. 3.6 El Recurso de Inconstitucionalidad número 1798-2021. 4. La aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) como Impuesto complementario al Impuesto sobre el Patrimonio. 5. Imposición sobre el Patrimonio y Constitución. 6. El Impuesto sobre el Patrimonio como impuesto cedido. El ejercicio de sus competencias para regular el impuesto por parte de las CC.AA. 6.1 La bonificación del 100 % en el IP. 6.2 Acciones legislativas autonómicas sobre elementos cuantitativos del IP. 6.2.1 El mínimo exento. 6.2.2 La tarifa. 6.2.3 Deducciones y bonificaciones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN. ACOTACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

Ha sido complicado seleccionar el tema más adecuado para rendir un homenaje a nuestro compañero Ángel Aguallo Avilés, que nos dé la oportunidad de reflexionar sobre algunos de los problemas jurídicos sobre los que trabajó a lo largo de su vida profesional. Son muchos los palos que tocó en su actividad académica y judicial, aunque sin duda los que más le apasionaron fueron los relacionados con los principios constitucionales, y a ellos se dedicó más intensamente durante el periodo que fue letrado del Tribunal Constitucional. Su trabajo no se vio reflejado tanto en sus publicaciones sino especialmente a través de los borradores de sentencia que elaboró por encargo de los magistrados del Tribunal. Pensé que una buena forma de mostrar mi admiración y mi amistad por este ilustre jurista era eligiendo un tema constitucional. Y dentro de los muchos aspectos en los que se produce esa conexión entre la Constitución española y el Derecho tributario me he decantado por adentrarme en una cuestión que pone en conexión el ejercicio de la potestad tributaria normativa del Estado y de las CC.AA con la justicia tributaria.

El presente trabajo pretende reflexionar sobre las limitaciones constitucionales de la imposición sobre el patrimonio. Obviamente no es mi intención tratar todos los problemas que suscita esta fuente de riqueza, sino que mi estudio va a girar alrededor de una idea central, los posibles focos de desigualdad que podrían detectarse en la imposición actualmente vigente, lo que conlleva asimismo hacer algunas propuestas para una imposición sobre el patrimonio que evite discriminaciones. Advierto que me referiré a una desigualdad genérica, pues mi pretensión es señalar posibles focos de desigualdad que deberían evitarse sin caer necesariamente en lo que es constitucionalmente ilegítimo.

He de advertir que no es mi pretensión adentrarme en cualquier tributo que en mayor o menor medida incida sobre el patrimonio, sino que mi objetivo es ceñirme a la imposición sobre la tenencia de dicho patrimonio. Esto supone dejar a un lado los impuestos que gravan su adquisición y su transmisión, de modo que quedan fuera de este estudio los impuestos indirectos, así como la tributación de las ganancias o patrimoniales, tanto inter vivos como mortis causa, ya sea a título oneroso o lucrativo. Esto es, no voy a tratar ni la imposición sobre la renta ni sobre las sucesiones y donaciones, tampoco otros impuestos específicos como es el caso del Impuesto sobre las plusvalías (IIVTNU).

Esta acotación inicial me conduce directamente hacia los impuestos que gravan la tenencia del patrimonio, que son fundamentales dos en el derecho vigente: el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas y el impuesto temporal de solidaridad sobre las grandes fortunas. Pero, continuando con la delimitación del objeto de estudio, he de advertir que tampoco voy a abordar la imposición que se centra en la propiedad de elementos patrimoniales específicos, como sucede con los inmuebles o los vehículos, gravados respectivamente por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

No es mi intención asimismo referirme a otros impuestos que afectando al patrimonio sin embargo tienen, al menos sobre el papel, una finalidad extrafiscal, tales como los impuestos sobre viviendas vacías, sobre las segundas viviendas, o sobre las viviendas turísticas. Sin embargo, dado que mi pretensión es adentrarme en los problemas constitucionales, no puedo dejar de recordar que cada uno de los impuestos que recaen sobre elementos patrimoniales han sido examinados por el Tribunal Constitucional en sendas sentencias, y que de sus pronunciamientos es posible extraer una doctrina que resulta interesante para la imposición sobre el patrimonio, como tendremos ocasión de ver más adelante.

2. LA POLÉMICA EXISTENCIA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO

Cuando leemos los estudios jurídicos sobre la imposición del patrimonio nos topamos indefectiblemente con las más variadas propuestas de reforma sobre el futuro de la imposición sobre el patrimonio en nuestro país¹. Y es que la propia existencia de un impuesto general sobre el patrimonio es un tema que resulta controvertido, que no deja indiferente a nadie.

Hay quienes defienden unas tesis que podríamos denominar «maximalistas», en la medida en que abogan por la completa supresión de estos impuestos. Lejos de ser algo anecdótico, quizás podemos afirmar que es la tesis más generalizada². El argumento principal que se emplea es que somos una excep-

¹ Una buena muestra de estas las encontramos en la monografía ALONSO MADRIGAL, J. y FAYOS COBOS, C. (dir.): *Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2021.

² GUERRA REGUERA, M., «Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas», en Cubero Truyo, A. (dir.) *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Nava-

ción en los países de nuestro entorno, en los que no hay un impuesto equivalente. Implementar esta propuesta en la actualidad creo que acarrearía más problemas de los que resuelve. Aunque más tarde me referiré a ello, el principal problema que provocaría la derogación de los dos impuestos sobre el patrimonio (también grandes fortunas), sería que supondría dejar en manos de las CC.AA la competencia para crear todo tipo de gravámenes sobre el patrimonio, lo que complicaría aún más el caótico panorama legislativo autonómico actual. Ya hemos tenido una muestra de lo que pueden llegar a inventar las CC.AA cuando ejercen unas competencias en cierto modo residuales, así que mejor no aventurar lo que harían si tuvieran plenas competencias en imposición patrimonial.

Podemos mencionar otras tesis que, por contraposición a las anteriores, podrían denominarse «minimalistas». Se trata de las que apoyan la vieja aspiración de mantener un gravamen que afecte únicamente a las grandes fortunas, o incluso que se ciña a los ultrarricos o multimillonarios³. Esto es lo que parece haber pretendido el legislador estatal con la introducción del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, aunque lo haya hecho utilizando una complicada técnica legislativa.

Finalmente, nos encontramos con otro tipo de propuestas, más originales, que apuntan hacia la integración de la imposición patrimonial en otros impuestos, y sostienen, por ejemplo, que debería tener en consideración el patrimonio del sujeto pasivo en particular en el impuesto sobre la renta⁴.

No pretendo ni hacer ni analizar propuestas de reforma de este impuesto, sino únicamente observar el derecho vigente a la luz de lo que ha dicho hasta ahora el tribunal constitucional en sus ciertamente escasos pronunciamientos centrándonos en diferentes formas de imposición sobre el patrimonio. Precisamente cuando analizamos la imposición patrimonial con una perspectiva constitucional surgen diferentes cuestiones, que podríamos dividir en los dos grandes bloques: el primero es la admisibilidad constitucional de la imposición sobre el patrimonio y, en especial, el cumplimiento de los principios de justicia tributaria; el segundo, la distribución competencial y el ejercicio de las competencias normativas de las CC.AA.

rra, 2013, pp. 431 ss. En su sugerente artículo ofrece hasta doce motivos por los cuales no debería existir en nuestro ordenamiento un Impuesto sobre el Patrimonio.

³ El debate actual en ámbito internacional sobre la posible creación de un impuesto mínimo global sobre los ultrarricos denominado HNWI (High Net-worth Individuals), lo comenta ADAME MARTÍNEZ, F., «El impuesto sobre los ultrarricos». Blog Taxlandia. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-impuesto-sobre-los-ultrarricos>.

⁴ GONZÁLEZ ORTIZ, D. «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2013, pp. 55-99.

3. LA AZAROSA VIDA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

He considerado oportuno hacer un breve resumen de lo que podríamos llamar la azarosa vida del Impuesto sobre el Patrimonio, que nos permite constatar que este impuesto cuenta con un currículum vitae plagado de desatinos de técnica legislativa, que rozan los límites constitucionales⁵. Sin duda el impuesto ha tenido una vida compleja, pero, aunque controvertido y criticado, se resiste a desaparecer. Una vez tras otra ha resurgido de sus cenizas, e incluso parece que la introducción del ITSGF le ha dado una nueva vida.

3.1 La creación del Impuesto extraordinario sobre el patrimonio (1978)

El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas comenzó su andadura con una vocación de temporalidad. Fue calificado de excepcional y transitorio, una característica que le persiguió desde su creación en 1978, por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, si bien su pretendida transitoriedad se prolongó durante sus primeros 13 años de vida. Su introducción cumplía un triple objetivo: «efectuar una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»⁶.

En su primer periodo de vida se produjo una modificación que no puedo dejar de mencionar. Acaeció en 1988. Fue fruto de la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró inconstitucional el régimen de tributación conjunta en el IRPF, y por tanto afectó al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio⁷.

3.2 La Ley 19/1991, de 6 de junio

En 1991, lejos de desaparecer, cambiaba su denominación, tras la reforma operada por la Ley 19/1991, de 6 de junio, abandonaba su carácter

⁵ Sobre este impuesto son de cita obligada el estudio de ESCRIBANO LÓPEZ, F., El impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas, Civitas, Madrid, 1985, sucesivamente actualizado en «El impuesto sobre el patrimonio», en Pérez Royo, F. (dir). *Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, 2024, pp. 591-625.

⁶ En estos términos se afirma en la exposición de motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

⁷ Ver MARTÍNEZ GIMÉNEZ, C., «Las consecuencias de las sentencias del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 y 20 de febrero de 1989, en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Palau 14*, 1990, pp. 71-106

extraordinario y transitorio, perviviendo a lo largo de 30 años más, de modo que ya lleva entre nosotros 47 años. Pasó así a convertirse en un impuesto más del sistema tributario, con un declarado objetivo recaudatorio, gravando «la capacidad de pago adicional que la posesión de un patrimonio supone»⁸. La reforma persiguió «la equidad» y «la utilización más productiva de recursos», una «mejor distribución de la renta y la riqueza», «mayor justicia redistributiva», y actuar de forma «complementaria» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Desde entonces las modificaciones que fue sufriendo la normativa estatal no han sido muy abundantes, si establecemos una comparación con lo sucedido con cualquier otro impuesto estatal.

3.3 La cesión a las Comunidades Autónomas (1996)

Un hecho trascendental en su vida sucedió en 1996, cuando el Impuesto sobre el Patrimonio fue objeto de cesión a las CC.AA, con la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CC.AA de régimen común⁹. En 2001 pasó también algo relevante con la entrada en vigor de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y es que en su artículo 39 se permitía a las CC.AA regular el «mínimo exento», «tipo de gravamen» y «deducciones y bonificaciones de la cuota», algo que sería después reiterado en el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, artículo 47.

3.4 Los periodos de supresión temporal

A partir de 2008 comenzaron a producirse una serie de desapariciones transitorias del impuesto¹⁰. En concreto la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por

⁸ Así lo dice la exposición de motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

⁹ Esta ley 19/1991, en su artículo 13. Dos, otorgaba a las CC.AA competencias para modificar el mínimo exento y la tarifa teniendo en cuenta que «La estructura de la tarifa deberá tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo».

¹⁰ Sobre este periodo ver el interesante comentario de GUERRA REGUERA, M., «Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas», cit., pp. 417 ss.

la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio¹¹, supuso que dejara de declararse ya para el propio ejercicio 2008. Se marca en este punto el inicio de la crisis del impuesto, que más tarde llevaría a un periodo de «suspensión» generalizada para todos los contribuyentes. Se justificaba esta medida diciendo¹² que «las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado». Pero, a pesar de que el legislador se refiriese a una eliminación efectiva e inmediata, realmente en la práctica se trató de una especie de hibernación o letargo. No podía calificarse de derogación, debido a que la ley reguladora permaneció en vigor, y el efecto producido fue que no se recaudó entre los años 2008, 2009 y 2010. La técnica que se siguió fue articular una bonificación en la cuota del 100%¹³. La consecuencia de esta bonificación total era que la materia imponible gravada por el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas no quedaba al albur de las CC.AA. Es un síntoma de que, dejando a un lado las posibles valoraciones que existan sobre este impuesto, al Estado en ningún momento le ha interesado abandonar su competencia para gravar el patrimonio.

En el año 2011 se producía una nueva anomalía legislativa, una reactivación o resurrección con carácter temporal, con efectos durante los ejercicios 2011 y 2012. En esta ocasión, la medida no se adoptó por ley ordinaria, sino utilizando la controvertida figura del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, que declaraba vigente el impuesto con efectos 1 de enero de 2011. Controvertido fue si el decreto-ley era el instrumento legislativo apto para resucitar el impuesto, pero también la legitimidad de su eficacia retroactiva.

Pero ¿cuál fue el motivo por el que resurgía el Impuesto sobre el Patrimonio? Algo tan sencillo como la necesidad de aumentar la recaudación en medio de una crisis económica. Sin embargo, este resurgimiento no devolvía el impuesto a su estado originario, sino que la regulación iba más allá y se aprovechaba la ocasión para llevar a cabo su reforma. Así se eleva el mínimo exento para la vivienda habitual, realmente se duplica, pasando de 150.253 euros en 1991 a 300.000 euros en 2011. El mínimo exento general también sufre un

¹¹ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

¹² Ver la exposición de motivos (IV) de la Ley 4/2008.

¹³ Se plasmó en el artículo 33. «Bonificación general de la cuota íntegra. Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir».

importante incremento desde 108.162 euros a 700.000 euros, aplicándose además tanto a residentes como a los no residentes. El impuesto sobrevive, aunque con una recaudación exigua.

Desde 2011 hasta 2020 continuó recaudándose, haciendo uso de la técnica de la prórroga anual, si bien utilizando una vez más algunos instrumentos normativos de dudosa admisibilidad constitucional.

Ya dijimos que el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, había revivido el Impuesto sobre el Patrimonio, para los años 2011 y 2012, pero también había previsto que en el año 2013 volviera de nuevo a su previa situación de suspensión o letargo. Antes de que se operara la citada suspensión se aprobaba la ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que prorrogaba la vigencia temporal del impuesto durante 2013. En concreto se prorrogaba la bonificación del 100 % hasta 1 de enero de 2014.

A partir de este momento se fueron sucediendo una batería de prórrogas sucesivas utilizando diferentes instrumentos normativos:

- La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado vuelve a prorrogarlo durante 2014, hasta enero de 2015, anunciando a partir de entonces su derogación.

- La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015, lo prorrogó durante el año 2015.

- Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, lo prorrogó durante el año 2016.

- El Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, lo prorrogó para 2017.

- Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, lo prorrogó para 2018.

- El Real Decreto Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, lo prorrogó para 2019.

- El Real Decreto Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social, lo prorrogó para 2020.

3.5 Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. El regreso a la vigencia indefinida del IP

En 2021 se produce una novedad importante, que finalmente el Impuesto sobre el Patrimonio deja de ser resucitado anualmente, y pasa a tener vigencia

indefinida. Sin duda podríamos decir que se trató de una mejora en la técnica legislativa, sobre la que nada habría que objetar. Una vez más no se adopta utilizando el instrumento legislativo más adecuado, ya que la reforma se contenía en la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 en los siguientes términos: «Se deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal».

3.6 El Recurso de Inconstitucionalidad número 1798-2021

Quizás podría pensarse que el apunte histórico que acabo de realizar esté carente de actualidad, que no va más allá de una suerte de ejercicio de erudición jurídica un tanto inútil. Pero lo cierto es que esta breve evolución legislativa me sirve para apuntar un dato relevante, que la Ley 11/2020 ha sido impugnada por más de 50 diputados del grupo parlamentario popular, y constituyen el objeto del recurso de inconstitucionalidad número 1798-2021, tanto la citada disposición derogatoria primera, como el artículo 66, al que me referiré más adelante, que llevó cabo un incremento del tipo gravamen marginal desde 2,5 % al 3,5 %¹⁴.

Parece que deberíamos preguntarnos si es posible utilizar la Ley de Presupuestos para regular la vigencia de un impuesto. Pues bien, recordemos que el artículo 134.7 CE prohíbe crear tributos a Ley de Presupuestos, si bien permite modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. Precisamente la disposición final segunda de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio prevé que, en aplicación del citado artículo 134.7 CE, el impuesto pueda ser modificado por la ley de presupuestos. Sin embargo, observo que la literalidad de esta disposición acota los aspectos susceptibles de ser regulados, ciñéndolos a «las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio».

En este caso, podría cuestionarse si un precepto que deroga una norma que declaró la vigencia temporal de un impuesto como este, que viene

¹⁴ La interposición de este recurso ha dado pie a numerosos estudios que cuestionan la constitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto por los motivos expresados en el recurso como por otros diferentes. Ver CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, F., «Grietas de inconstitucionalidad en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista Quincena Fiscal*, 2023.

recaudándose desde hace 47 años, estaría realmente creando un tributo. En mi opinión no se trataría realmente de la creación de un tributo, sino más bien de la regulación de su vigencia. Por ello, a pesar de no haberse utilizado el instrumento normativo más adecuado, esto es, la Ley de Presupuestos, no podríamos afirmar que estemos ante un precepto claramente incompatible con el artículo 134.7 CE. Advierto, no obstante, que la regulación de la vigencia del impuesto tampoco formaría parte de ninguno de los parámetros cuantitativos del tributo que aparecen relacionados en la disposición final segunda de la Ley 19/1991, de modo que no estaría cubierta por la habilitación legal. Pero, en todo, caso he de observar que en el recurso de constitucionalidad 1798-2021 la parte recurrente no adujo la vulneración del artículo 134.7 CE, de modo que en principio el Tribunal Constitucional no tendrá que examinar este aspecto en su futura sentencia.

Lo que sí aducen los recurrentes es la vulneración del artículo 31.1 CE, en la medida en que reconoce los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Sostienen en su escrito que la conversión de este impuesto en indefinido vendría a agudizar su carácter confiscatorio, debido a que el tipo marginal además se incrementa desde el 2,5 % hasta el 3,5 % para el último tramo de la tarifa. Precisamente en relación con la regulación de la tarifa importa recordar también que se trata de uno de los elementos del tributo que pueden regular las CC.AA. Esto implica que solo se aplicará la regulada por el Estado en el artículo 30 de la Ley 19/1991¹⁵ cuando las CC.AA no hayan hecho uso de su potestad tributaria normativa, algo no ha sucedido en la mayor parte de los casos.

Si nos aventurásemos a predecir lo que podría suceder en la resolución de este recurso de inconstitucionalidad tendríamos obligatoriamente que recordar un dato importante, que sobre la imposición patrimonial ya se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en varias sentencias, las relativas al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, cuya cabeza de serie es la STC 149/2023, de 7 de noviembre¹⁶, de modo que en principio todo apunta a que una futura sentencia debería seguir la doctrina contenida en estos pronunciamientos. A esta doctrina nos referimos en los epígrafes siguientes.

¹⁵ La regulación vigente es la modificada por el artículo 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre.

¹⁶ SSTC 149/2023, de 7 de noviembre (ECLI: ES: TC:2023:149); STC 170/2023, de 22 de noviembre (ECLI: ES: TC:2023:170); 171/2023, de 22 de noviembre (ECLI: ES: TC:2023:171); 189/2023, de 12 de diciembre (ECLI: ES: TC:2023:189); 190/2023, de 12 de diciembre (ECLI: ES: TC:2023:190).

4. LA APROBACIÓN DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (ITSGF) COMO IMPUESTO COMPLEMENTARIO AL IP

La reanimación del impuesto sobre el patrimonio tuvo sus luces y sus sombras, pero sin duda no dejó indiferentes a las CC.AA. Ciertamente, durante los tres años que duró su supresión, las CC.AA no sufrieron ninguna pérdida recaudatoria, ya que se articuló una compensación por parte del Estado. Tras su reactivación volvían a recuperar plenamente la posibilidad de ejercer su capacidad normativa y con ello su posibilidad de decidir sobre cuánto querían recaudar. En esta tesitura la Comunidad de Madrid, que como sabemos alberga los mayores patrimonios del país, decide iniciar una política tributaria en un sentido contrario a la desarrollada por el Estado central. Ello supondría que, a partir de este momento, comenzaba una especie de maniobra de acoso y derribo del impuesto. Recordemos que la entonces vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, permitía a las CC.AA regular el «mínimo exento», «tipo de gravamen» y «deducciones y bonificaciones de la cuota», algo que no debería haber causado mayores problemas. Sin embargo, la Comunidad de Madrid lo que hizo fue utilizar estas competencias normativas limitadas para bonificar por completo la cuota, como una fórmula técnica para conseguir de facto su objetivo de no recaudarlo en absoluto. Por esta vía, se restablecía la derogada bonificación del 100 %, contrarrestando la acción legislativa del Estado (artículo 20 TR CM¹⁷). A la CA de Madrid le fueron siguiendo otras CC.AA que aprobaron bonificaciones con la misma finalidad¹⁸.

La deriva de las CC.AA hacia no gravar en absoluto la tenencia del patrimonio, con el objetivo de atraer los cambios de residencia fiscal de las personas físicas con patrimonios más cuantiosos, hizo que el Estado emprendiera una política fiscal orientada a contrarrestar esta acción, cubriendo esta suerte de nicho impositivo en el que se había convertido la imposición sobre el patrimonio. Así fue como llegó a nuestro ordenamiento el Impuesto Tem-

¹⁷ El Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, Artículo 20. Bonificación general «Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si esta es positiva».

¹⁸ Sobre esta cuestión ver MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Nueva Fiscalidad*, 2009; MERINO JARA, I., «El incierto futuro del Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista de Derecho de Extremadura*, 2008, pp. 99-112.

poral de Solidaridad de las Grandes Fortunas regulado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. En su exposición de motivos señala que la ley tiene una finalidad armonizadora, siendo su objetivo «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas comunidades autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el impuesto sobre el patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las comunidades autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto». Y para apuntalar esta finalidad el artículo 3.2 prohíbe su cesión a las CC.AA. Pero no por ello deja de tener una finalidad recaudatoria, que se justifica porque «se requiere en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas».

Vayamos sobre las características más relevantes del ITSGF. Este impuesto, personal y directo, se define como «complementario del impuesto sobre el patrimonio»¹⁹ y se crea para gravar con «una cuota adicional» a las grandes fortunas, considerando que cumplen este requisito los patrimonios netos de las personas físicas cuya cuantía sea superior a 3.000.000 euros. La cuota íntegra se calcula mediante una tarifa (art. 3.11 ITSGF) coincidente con la del impuesto sobre el patrimonio (art. 30.2 LIPN), salvo por lo que se refiere al primer tramo. Para ceñir el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas a las personas con un patrimonio neto que supere los 3.000.000 euros, el tipo de gravamen hasta dicho umbral es cero. Señala el artículo 3.15 ITSGF que, de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores, el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

El impuesto no dejó indiferente a nadie. Tuvo sus partidarios y detractores. La ley que lo creó fue impugnada por las CC.AA de Madrid, Andalucía, Galicia y Murcia²⁰. Se declaró conforme con la Constitución en una serie de sentencias, encabezadas por la STC 149/2023, de 7 de noviembre, aunque no sin cierta polémica, pues se formuló un voto particular firmado por cuatro ma-

¹⁹ Cfr. artículo 3.1 Ley 38/2022, de 27 de diciembre, define el ITSGF como «un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio»

²⁰ Son muchos los estudios publicados sobre este impuesto, algunos de ellos centrados más intensamente en las dudas de constitucionalidad que suscitaba. Entre ellos podemos citar a GARCÍA NOVOA, C. «Motivos de inconstitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas» *Revista Técnica Tributaria*, 2023, pp. 19-59; RUIZ ALMENDRAL, V., «Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España», *Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, 2022, pp. 127-181.

gistrados. Tampoco la doctrina se ha puesto de acuerdo en sus comentarios a esta sentencia²¹.

5. IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO Y CONSTITUCIÓN

Decía al iniciar estas páginas que varios autores han propuesto la supresión de la tributación de la tenencia del patrimonio por diferentes motivos, algunos de política económica y tributaria, o de integración con lo que sucede en países de nuestro entorno, pero también hay quien sostiene incluso que la tenencia de un patrimonio ni siquiera es un verdadero índice de capacidad contributiva susceptible de ser gravado autónomamente. Por ello me ha parecido oportuno plantear diferentes preguntas, algunas de las cuales se suscitaron en el recurso de inconstitucionalidad que fue desestimado por la STC 149/2023, antes referida, y que tienen su fundamento en la doctrina que se desarrolló especialmente en los recursos que llevaron a la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU, más concretamente en la STC 126/2019, de 31 de octubre²². Supongo que sería posible plantear otras muchas, pero he seleccionado las que considero más relevantes.

La primera cuestión se centra precisamente en si puede considerarse constitucionalmente lícita la imposición sobre el patrimonio, esto es, si el patrimonio es un índice de capacidad económica susceptible de ser sometido a gravamen. Dicho de otro modo, si cumple el impuesto sobre el patrimonio el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición. Y la respuesta a esta cuestión es claramente afirmativa, y así lo ha señalado el Tribunal Constitucional. La tenencia de un patrimonio, que es lo que grava este impuesto, representa sin duda uno de los clásicos índices de capacidad económica. Como ha dicho explícitamente la STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 4 B: «las principales manifestaciones de capacidad económica son la renta, el consumo y el patrimonio» con remisión además a anteriores pronunciamientos, en concreto a las SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), y 94/2017, de 6 de julio, FJ 4 b), entre otras. Un impuesto sobre el patrimonio, por tanto, tiene cabida en nuestro sistema impositivo

²¹ Esta sentencia ha sido ampliamente comentada, en diversos sentidos. Ver GOROSPE OVIEDO, J. I., «La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 2024, pp. 5-56; y RUIZ GARRIO, M. «La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las grandes fortunas», *Nueva Fiscalidad*, 2024, pp. 133-164.

²² ECLI: ES: TC:2019:126.

desde el punto de vista constitucional. Cuestión distinta es que algún aspecto puntual de la regulación del impuesto pueda generar dudas sobre su compatibilidad con algún precepto de la Constitución.

Creo también que con ello queda aclarado que el impuesto sobre el patrimonio no somete a gravamen ninguna riqueza irreal, inexistente o ficticia. Basta de nuevo recordar lo que acabamos de decir, que la propiedad de un patrimonio es un índice real de riqueza, de capacidad económica. Pero además hemos de recordar que incluso en algunos casos el Tribunal ha admitido la constitucionalidad del gravamen de patrimonios improductivos, y no solo citándose a motivos extrafiscales. Así, decía la STC 295/2006, de 11 de octubre²³, remitiéndose a la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 que «cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento– estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que –en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas– hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial”».

Recordemos que el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas en plena reforma agraria persiguió hacer productivos los latifundios andaluces. El Tribunal Constitucional lo examinó, declarándolo constitucionalmente legítimo en la (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14). A pesar de tratarse de impuestos que consiguen una recaudación exigua, debido precisamente a que recaudar no es su finalidad primordial, sin embargo, dejó su estela en la doctrina constitucional. Es más, en este caso nos encontramos ante lo que los constitucionalistas llaman un *leading case*. A este le siguieron sus versiones adaptadas a otras CC.AA, como por ejemplo el impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo (STC 186/1993, de 7 de junio).

Y siguiendo con la referencia a otros impuestos autonómicos, tendríamos que mencionar el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, que fue establecido por la Ley de la CA de Extremadura de 9/1998, de 26 de junio y que asimismo el Tribunal Constitucional examinó en su

²³ ECLI: ES: TC:2006:295. En esta sentencia se impugnaba el párrafo primero del artículo 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución española, que regulaba la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

ATC 417/2005, de 22 de noviembre, desestimando la pretensión de inconstitucionalidad. Y en fechas ya más cercanas encontramos la STC 4/2019, de 17 de enero, que declaró la constitucionalidad del Impuesto catalán sobre las viviendas vacías creado por la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio. Un mes después la STC 28/2019, de 28 de febrero Cataluña, dio el beneplácito constitucional al Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

Esta breve muestra de impuestos que recaen sobre elementos patrimoniales, cuya constitucionalidad se puso en entredicho ha generado una doctrina constitucional que nos permite apuntalar la admisibilidad constitucional de un gravamen general sobre el patrimonio como es el objeto de estudio.

La segunda cuestión que planteamos se refiere al principio de capacidad económica como medida de la imposición, y además conecta con el principio de no confiscatoriedad. Se centra básicamente en dos aspectos: el primero vendría referido a si el Impuesto sobre el Patrimonio es un gravamen desproporcionado, por agotar la riqueza imponible; el segundo a si el hecho de que en ocasiones puntuales el contribuyente se vea obligado a utilizar sus bienes para atender al pago del impuesto es un síntoma de confiscatoriedad.

Como premisa, el TC nos recuerda (citando la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 2) algo que pudiera parecer obvio, que es necesario distinguir entre la capacidad económica sometida a gravamen en los impuestos sobre la renta, que es la obtención de renta y en el impuesto sobre el patrimonio neto, la tenencia de un patrimonio. Dicho esto, la respuesta la encontramos en la STC 149/2023 cuando nos dice que un impuesto sobre el patrimonio «tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica». En definitiva, los indicios de imposición confiscatoria hay que buscarlos en el valor del patrimonio que se grava y no en la renta generada por los bienes que integran el patrimonio. La STC 149/2023 advertía que los datos sobre la rentabilidad en el mercado de determinados activos financieros no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» respecto de un impuesto que recae sobre la titularidad de un patrimonio. Y no es relevante que en un momento puntual se disponga de medios suficientes para afrontar el pago de un impuesto, sea este el propio impuesto sobre el patrimonio o cualquier otro. Sobra decir que el propio ordenamiento tributario pone a disposición de los obligados tributarios diferentes medios para abonar los tribu-

tos, tales como avales, fraccionamientos y aplazamientos, e incluso el pago con bienes del patrimonio.

Siguiendo con los aspectos cuantitativos surge la siguiente cuestión, si la imposición sobre el patrimonio supone una carga «excesiva» o «exagerada», en los términos expresados, entre otras, en las STC 126/2019, de 31 de octubre. Para determinar si una tributación es excesiva sería necesario analizar los elementos cuantitativos del tributo, en particular los tipos de gravamen aplicables, una vez establecido el valor del patrimonio neto mediante la aplicación de la regulación del impuesto.

Esta cuestión fue analizada en relación con el ITSGF por la STC 149/2023, FJ 4, tomando en consideración los datos que, en relación precisamente con el Impuesto sobre el Patrimonio, aparecían en el «Libro blanco sobre la reforma tributaria» elaborado por la comisión de personas expertas nombrada por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, publicado el 3 de marzo de 2022²⁴. Pues bien, si la traslación de dichos datos al ITSGF permitió al TC concluir que este impuesto no era desproporcionado, ni vulneraba el artículo 31.1 CE, no cabe más que afirmar que tampoco lo será el impuesto sobre el patrimonio. Aunque no se diga expresamente realmente estaríamos ante un *obiter dictum* que nos responde a la pregunta que nos hemos formulado.

Una última cuestión que podemos plantear en relación con los problemas de la medida de la imposición sobre el patrimonio, si es constitucionalmente posible la coexistencia de dos impuestos generales sobre el patrimonio. La respuesta que daríamos de forma inmediata sería que no lo es. Pero habría que aquilatar algo más la pregunta, y preguntarnos si realmente se trata de dos impuestos diferentes o si estamos ante el mismo impuesto. En mi opinión sería lo último. Recordemos que estos dos impuestos comparten gran parte de su regulación, no en vano se trata de impuestos complementarios. Aunque ITSGF y el IP sean sobre el papel dos impuestos diferentes, lo cierto es que el primero funciona como un recargo sobre el impuesto sobre el patrimonio. Se trata de un recargo «autodenominado» solidario, que nos recuerda a su homónimo alemán, el *Solidaritätszuschlag*, creado en RFA en el Gobierno de Helmut Köhl para hacer frente a los gastos de la reunificación alemana. Los recargos son una vieja fórmula que permite compartir la materia imponible, cuyo uso siempre ha sido polémico, ya desde que la propia LOFCA los articuló como medio de financiación de las CC.AA. No obstante, es un instrumento de financiación que han tenido en sus manos los

²⁴ En concreto se cita la Tabla V.10, de la p. 656.

otros entes territoriales, como es el caso de los entes locales y el propio Estado, que con el tiempo fue cayendo en desuso. Lo peculiar en esta ocasión es que haya sido el Estado quien ha utilizado esta vía a través de la creación de un impuesto propio, temporal o transitorio y de solidaridad. La fórmula de los recargos es, por tanto, en principio constitucionalmente admisible y, en este caso concreto, el TC ha considerado que el ITSGF no genera una tributación excesiva. Al igual que ha sucedido con el recargo alemán, el ITSGF nació con vocación de temporalidad, pero todo indica que permanecerá todavía durante algún tiempo en nuestro ordenamiento. La disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre²⁵ prorrogaba su aplicación «en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica», lo que podría equivaler en la práctica a una vigencia indefinida.

6. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMO IMPUESTO CEDIDO. EL EJERCICIO DE SUS COMPETENCIAS PARA REGULAR EL IMPUESTO POR PARTE DE LAS CC.AA

Hemos podido constatar que no es posible analizar la imposición sobre el patrimonio en España sin referirnos a los aspectos competenciales subyacentes²⁶. Ya sabemos que nuestra Constitución no contiene una distribución de la materia imponible entre los entes con potestad tributaria normativa, sino que este aspecto se dejaba en manos del bloque de la constitucionalidad, que está encabezado por la LOFCA. Como apuntamos anteriormente en la actualidad las CC.AA tienen competencia para regular diferentes elementos cuantitativos de este impuesto, a los que nos vamos a referir en los epígrafes siguientes²⁷. Por razones sistemáticas mencionaremos en primer lugar la bonificación del 100 por cien, así como las medidas adoptadas para contra-

²⁵ Cfr. Disposición adicional quinta apartado 2 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

²⁶ Ver ORTEGA ALMÓN, M. A., «Evolución reciente y desafíos presentes en el Impuesto sobre el Patrimonio: el papel protagonista de las Comunidades Autónomas», *Crónica Tributaria*, 2022, pp. 109-141.

²⁷ Muchos de los temas que ahora trataremos se analizan en GARCÍA FRÍAS, M. A., A vueltas con la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio por las Comunidades Autónomas. <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/a-vueltas-con-la-regulacion-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-por-las-comunidades-autonomas>.

rrestar el efecto del ITSGF, para después adentrarnos en los restantes elementos cuantitativos.

6.1 La bonificación del 100 por cien en el Impuesto sobre el Patrimonio

Aunque sea brevemente hemos de recordar que la aprobación ITSGF tuvo, entre sus objetivos principales, la denominada armonización el impuesto sobre el patrimonio. El Estado mediante la creación de este impuesto reaccionaba frente a la actuación normativa emprendida por las CC.AA, que se había traducido en el establecimiento de una bonificación del 100 por cien de la cuota de este impuesto, lo que suponía que por esta vía se producía una suerte de renuncia a obtener el rendimiento de este impuesto que previamente les había sido cedido.

Con la entrada en vigor del ITSGF se observa una nueva tendencia en la actividad normativa de las CC.AA, consistente en la aprobación de diferentes preceptos autonómicos, de contenido similar, cuya finalidad es evitar que sea el Estado quien se beneficie de la recaudación del impuesto. De nuevo se produce un tira y afloja con el Estado, que no olvidemos es el titular de la materia imponible gravada por el impuesto. Y cuando el Estado muestra su interés por recuperar el gravamen sobre el patrimonio, se entabla una lucha para volver a jugar con el juguete olvidado en un baúl. No sé si puede entenderse que esta reacción de creación normativa formaría parte la armonización pretendida por el Estado, pero en todo caso en cierta medida diríamos lo consigue, aunque sea por la puerta de atrás. Según los últimos datos publicados por el Ministerio de Hacienda la recaudación del impuesto sobre el patrimonio se ha incrementado significativamente, cifrándose en un 58 % interanual.

En la actualidad, revisando la legislación vigente, la mayor parte de las bonificaciones generales de la cuota creadas por CC.AA son del 100 %, salvo en el caso de Galicia²⁸, que es del 50 %.

²⁸ Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. La disposición transitoria tercera prevé que mientras resulte aplicable el ITSGF «queda suspendida la vigencia de los artículos 13 bis y 13 quater, relativos al impuesto sobre el patrimonio, siendo aplicable en su lugar durante dicho período el siguiente régimen: una tarifa cuyos tipos se mueven entre el 0,20 y el 3,50; y además

«Dos. Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 50% de su importe. Esta deducción se reducirá en el importe a pagar que derive de la aplicación de la normativa del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas para el mismo ejercicio, sin que el resultado pueda ser negativo.

Con la entrada en vigor del ITSGF este grupo de CC.AA, salvo la CA de Extremadura, han aprobado una serie de disposiciones que básicamente dejan en suspenso la aplicación de las citadas bonificaciones generales, y en algunos casos de la tarifa autonómica, durante el tiempo en el que esté vigente el ITSGF, creándose en su lugar una o más bonificaciones alternativas. El objetivo que se pretende cumplir con estas medidas es que sea la Comunidad Autónoma la que perciba la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio, evitando que vaya a las arcas del Estado. El contenido de estas disposiciones varía en función de las CC.AA. En concreto las CC.AA en cuya normativa se contiene esta bonificación total y la correspondiente disposición transitoria son las Comunidades Autónomas de Andalucía²⁹, Cantabria³⁰, Extremadura³¹, Madrid³²

En caso de que, como consecuencia de esta reducción, se agotase el importe de esta bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria las otras deducciones autonómicas que resulten de aplicación, sin que el resultado pueda ser negativo».

²⁹ Ver Ley 5/2021, de 20 de octubre de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. «Disposición transitoria quinta. Régimen aplicable al impuesto sobre el patrimonio durante la vigencia del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Mientras esté vigente el ITSGF el régimen aplicable al impuesto sobre el patrimonio queda modificado en los siguientes aspectos:

1. Queda sin efecto la escala de gravamen establecida en el artículo 25 de esta ley.

2. No será aplicable la bonificación general establecida en el artículo 25 bis de esta ley. En su lugar, el contribuyente podrá aplicar en la cuota resultante del impuesto sobre el patrimonio una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y, en su caso, la total cuota íntegra que correspondería al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

³⁰ Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. «Disposición adicional tercera. Bonificación en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota.

La bonificación prevista en el artículo 4 bis no será de aplicación cuando el patrimonio neto del sujeto pasivo sea superior a 3.000.000 de euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros, mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas.

En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre».

³¹ Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. El Impuesto sobre el Patrimonio se regula en los artículos 14, 15 y 15 bis.

³² Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, (cit.) Disposición transitoria séptima. «Mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no será aplicable la bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 20 de este Texto Refundido. En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Tem-

y La Rioja³³. En nota de pie aparece detallada la regulación de estas bonificaciones autonómicas.

Otras CC.AA, que no tenían regulada la citada bonificación, han adoptado otro tipo de medidas para conseguir que los residentes en su comunidad no tributen por ITSGF sino únicamente por impuesto sobre el Patrimonio, manteniendo la recaudación del impuesto por parte la CA. Este es el caso, por ejemplo, de la CA de Valencia.

Cuando cerramos esta publicación se ha puesto en marcha un nuevo intento de modificar el sistema de financiación autonómica, y creo que no está de más recordar que sería quizás un buen momento para plantear una reforma en profundidad de la imposición sobre el patrimonio, que sea menos complejo y delimite mejor las competencias de las CC.AA.

6.2 Acciones legislativas autonómicas sobre elementos cuantitativos del IP

Cuando nos acercamos a las más recientes acciones legislativas autonómicas, observamos que las CC.AA parecen haber despertado del letargo en que parecían estar sumidas, y han comenzado a promulgar otro tipo de normas que no tienen como único objetivo no recaudar el IP. Retomando pues el tema del ejercicio de las competencias normativas autonómicas en este impuesto, recordamos que se vieron incrementadas a partir de la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en cuyo artículo 39 se les permitía regular tres elementos concretos del tributo: a) mínimo exento; b) tipo de gravamen; y c) deducciones y bonificaciones de la cuota³⁴. Pero no voy a enumerar todo el

poral de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre».

³³ Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. Artículo 33 bis. Bonificación general. «Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100% de dicha cuota si esta es positiva. No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula». Disposición adicional cuarta. Inaplicabilidad de bonificación en el impuesto sobre el patrimonio.

Mientras esté vigente el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, no será aplicable la bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 33 bis de esta ley.

En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre».

³⁴ Estas mismas competencias se mantienen posteriormente en el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Hay tener en consideración, que, si las CC.AA no hicieran uso de tales competencias

elenco de las normas autonómicas que han sido aprobadas en ejercicio de tales competencias, lo que me interesa es poder comentar algunas que me han parecido más relevantes.

6.2.1 EL MÍNIMO EXENTO

Comenzamos por el mínimo exento, esto es, la parte del patrimonio de la persona física que aun formando parte de la base imponible no se somete a tributación, nos encontramos con una normativa dispar, lo que sin duda puede llegar a producir situaciones de desigualdad interterritorial. Recordemos que el legislador estatal ha regulado un mínimo exento con carácter general, de 700.000 euros, articulándose en forma de reducción en la base imponible para determinar la base liquidable, que se aplicará por defecto.

Pues bien, algunas CC.AA han optado por reducir dicho mínimo exento a 500.000 euros, como sucede en las CA de Cataluña³⁵ y Extremadura, mientras que otras lo han incrementado ampliamente, hasta 1.000.000 en la CA de Valencia³⁶, 3.000.000 euros en las Islas Baleares³⁷ y 3.700.000 euros en el caso de Murcia³⁸. Salta a la vista que CC.AA muy próximas geográficamente tienen una diferencia de mínimo exento que llega a triplicarse.

Otro foco de discriminación podría originarse entre los no residentes en territorio español, que se rigen por la norma estatal (mínimo exento de 700.000), y los residentes en la CA en la que la que radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares los no residentes. Recordemos que la Disposición final cuarta de la Ley 26/2014 solo les permite acogerse a la normativa más favorable autonómica cuando sean residentes en algún país de la UE o del Espacio Económico Europeo.

Hay otro aspecto que me llama la atención, las normas de dos CC.AA que han decidido establecer un mínimo exento incrementado para personas con discapacidad. Concretamente la CA de Andalucía ha fijado un mínimo

normativas, se aplicaría, en su defecto, la normativa del Estado.

³⁵ Decreto legislativo 1/2024, de 12 de marzo por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos

³⁶ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

³⁷ Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

³⁸ Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

exento incrementado que va desde 1.250.000 a 1.500.000 euros, en función del grado de discapacidad (entre el 33 por 100 y el 65 por 100). Por su parte la CA de Extremadura ha previsto tres mínimos incrementados de 600.000, 700.000 y 800.000 euros (dependiendo de si la discapacidad es del 33 por 100; 50 por 100 y 65 por 100 respectivamente).

Nos encontramos ante uno de esos casos en los que podemos decir que el fin (la especial protección de las personas con discapacidad) no justifica los medios (la creación de una exención ad hoc). En mi opinión, estas normas autonómicas se habrían extralimitado. Buscado el origen de esta decisión legislativa los datos indican que formaría parte de un conjunto de normas que surgen a raíz de lo dispuesto en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria. Concretamente, su disposición adicional segunda (DA 2.^a), establece que las CC.AA «podrán declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido de las personas con discapacidad». La lectura de este precepto nos lleva a entender que el legislador estatal estaría articulando una suerte de habilitación para que las CC.AA pudieran crear beneficios fiscales en el impuesto sobre el patrimonio, pero en un ámbito muy concreto, ya que la citada «exención» alcanza a «los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido de las personas con discapacidad». Y es que, mediante este instrumento normativo, esto es, una disposición adicional contenida en una ley ordinaria, no parece que sea posible llevar a cabo una ampliación de competencias normativas de las CC.AA en el impuesto sobre el patrimonio. Entiendo que solo cabe interpretar este precepto a la luz de las competencias autonómicas previstas en el artículo 47 de la Ley 22/2009.

Esta reflexión me conduce a considerar que no es posible ampliar el mínimo exento como lo han hecho las citadas CC.AA. Partiendo de la literalidad de la DA 2.^a de la Ley 41/2003, no parece viable crear una exención lineal de carácter subjetivo aplicable a todas las personas que tengan algún tipo de discapacidad. Por otro lado, recuerdo que el impuesto sobre el patrimonio tiene un carácter objetivo, ya que se trata de un impuesto que no tiene en cuenta las características personales y familiares de los sujetos pasivos. La creación de una exención como la comentada podría venir a distorsionar la propia naturaleza del impuesto establecido por el Estado.

Ciertamente la redacción de la DA 2.^a no es clara, lo que provoca problemas de engranaje con las competencias normativas de las CC.AA. Dado que utiliza el término «exención», parece que sería posible entender que su intención era precisamente permitir añadir una nueva exención que se integraría

dentro de las enumeradas por el artículo 4 LIP. Pero no parece que haya sido esta la intención del legislador, y tampoco sería conforme con lo establecido en el citado artículo 47 de la Ley 22/2009, que recordemos, no incluye entre las competencias autonómicas la posibilidad de regular de nuevos supuestos de exención en el Impuesto sobre el patrimonio. Sin embargo, así lo han entendido dos CC.AA, que en sus respectivas leyes han introducido precisamente una nueva exención, reproduciendo de forma literal lo establecido en la DA 2.^a Se trata de la CA Canaria³⁹ y de la CA de Castilla y León⁴⁰.

Considero que la única fórmula para lograr que los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido de las personas con discapacidad resulten exentos del impuesto sobre el patrimonio, que respete las competencias de las CC.AA, sería el establecimiento de una bonificación total o parcial de este tipo de patrimonios. Esta ha sido precisamente la opción utilizada por tres CC.AA. En este sentido, la CA de Aragón⁴¹, ha regulado una bonificación del 99 por 100, en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes o derechos incluidos en dicho patrimonio, con un límite de 300.000 euros. La CA de Asturias⁴² permite realizar una bonificación del 99 por ciento en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos. Y, finalmente, la CA de Cataluña ha creado una bonificación del 99 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, y permite además aplicar la misma bonificación a los bienes o derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio protegido constituido al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Catalunya.

6.2.2 LA TARIFA

La competencia para regular la tarifa por las CC.AA es bastante amplia. Un dato importante a tener en consideración es que el legislador estatal lleva a cabo la regulación, concretamente en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de

³⁹ Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

⁴⁰ Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁴¹ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

⁴² Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

modo que esta tarifa es la que se aplicará por defecto siempre que no se haya aprobado una norma específica. Y así ha sucedido en la mayoría en la mayoría de las CC.AA. Algunas de ellas han considerado oportuno incrementar los tipos, otras los han reducido, o simplemente han asumido en su norma el tipo máximo del 3,5 % regulado por el Estado⁴³. La tarifa estatal se divide en 8 tramos que se mueven entre el 0,2 % y el 3,5 % para bases liquidables superiores a 10.695.996,06 euros.

Examinado la normativa autonómica encontramos diferentes variaciones en la regulación de las tarifas.

Así algunas mantienen los mismos 8 tramos base liquidable, pero elevan los tipos de gravamen. En este caso se encuentran la CA de Extremadura (cuyos tipos se mueven entre el 0,3 a 3,75) y la CA Valenciana (con tipos entre el 0,25 y el 0,35).

Otro grupo de CC.AA han optado por rebajar los tipos aplicables a esos mismos tramos. En este caso se encuentran la CA de Andalucía (0,2 a 2,5); CA de Galicia (2,20 a 2,50); el Principado de Asturias (0,22 a 3,00); la CA de Cantabria (0,24 a 3,03); y la C.A. de Murcia (0,24 a 3,0).

En el último grupo se encontraría las CC.AA que modifican los tramos y los tipos aplicables. Así sucede en Islas Baleares (con tipos 0,28 a 3,45) y C.A. de Cataluña (con tipos del 0,21 a 3,48).

Advierto finalmente que las CC.AA. de Extremadura, Andalucía y Galicia la vigencia de estas tarifas ha quedado condicionada a la pervivencia del ITSGF.

6.2.3 DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

El artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, señala que las CC.AA podrán asumir competencias normativas sobre deducciones y bonificaciones de la cuota. En su párrafo segundo establece que «resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y no podrán suponer una modificación de las mismas» y que «se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado».

En general las CC.AA no fueron proclives al establecimiento de deducciones y bonificaciones, de modo que su actividad normativa es relativamente

⁴³ Recordemos que la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, incrementó un punto el marginal máximo del tipo de gravamen, pasando a ser el 3,5 por ciento, frente al 2,5 por ciento que se venía aplicando.

reciente. De hecho, algunas CC.AA ni siquiera hicieron uso de esta potestad, y otras se posicionaron radicalmente en contra de este impuesto aprobando la ya comentada bonificación del 100 %.

Para completar este trabajo termino con una relación de las deducciones y bonificaciones que han sido aprobadas por las CC.AA.

Islas Baleares. La Comunidad balear ha establecido (art. 9 bis) una bonificación del 90 % para los bienes de consumo cultural, de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia al artículo 5 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo y el mecenazgo culturales, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

La Comunidad Autónoma de Cataluña regula una bonificación de las propiedades forestales (art. 622-2). La bonificación del 95 % se aplica sobre la parte de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, y se tiene en cuenta tanto el valor del terreno como, si procede, el de las construcciones ubicadas en la finca forestal y que sean para su utilidad exclusiva.

La Comunidad Autónoma de Galicia es sin duda la más prolífica en la regulación de deducciones y bonificaciones. Dado que no resulta de interés para nuestro estudio la concreta regulación de las mismas me limitaré a relatar el motivo por el cual es posible acogerse a cada una de estas.

El artículo 13 ter regula las siguientes deducciones en la cuota del impuesto sobre el patrimonio.

- Deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación.
- Deducción por inversiones en empresas agrarias.
- Deducción por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico.
- Deducción por la afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos.
- Deducción por la participación en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos.
- Deducción por incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia.

Comunidad Autónoma Región de Murcia. Tan solo regula una deducción por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional. Se trata de una deducción en la cuota íntegra del impuesto del 100 % del importe en dinero destinado durante el año posterior a la fecha de devengo a proyectos de

excepcional interés público regional, cuando así sean declarados por su Consejo de Gobierno.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.: «Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España», *Revista Técnica Tributaria*, 2017, pp. 83-13.
- «El impuesto sobre los ultrarricos». Blog Taxlandia. <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-impuesto-sobre-los-ultrarricos>.
- ALONSO MADRIGAL, J. y FAYOS COBOS, C. (dir.): *Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2021.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, F.: «Grietas de inconstitucionalidad en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista Quincena Fiscal*, 2023.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, IEF, 2022.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *El impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas*, Civitas, Madrid, 1985.
- «El impuesto sobre el patrimonio», en Pérez Royo, F. (dir.). *Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, 2024, pp. 591-625.
- GARCÍA FRÍAS, A.: «A vueltas con la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio por las Comunidades Autónomas». <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/a-vueltas-con-la-regulacion-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-por-las-comunidades-autonomas>
- GARCÍA NOVOA, C.: «Motivos de inconstitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas» *Revista Técnica Tributaria*, 2023, pp. 19-59.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2013, pp. 55-99.
- GOROSPE OVIEDO, J. I.: «La cuestionable constitucionalidad del impuesto a los ricos: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 2024, pp. 5-56.
- GUERRA REGUERA, M.: «Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas», en Cubero Truyo, A. (dir.). *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur el Menor, 2013, pp. 413-466.
- MARTÍNEZ GIMÉNEZ, C.: «Las consecuencias de las sentencias del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 y 20 de febrero de 1989, en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Palau 14*, 1990, pp. 71-106.

- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Nueva Fiscalidad*, 2009, pp. 9-48.
- MERINO JARA, I.: «El incierto futuro del Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista de Derecho de Extremadura*, 2008, pp. 99-112.
- ORTEGA ALMÓN, M. A.: «Evolución reciente y desafíos presentes en el Impuesto sobre el Patrimonio: el papel protagonista de las Comunidades Autónomas», *Crónica Tributaria*, 2022, pp. 109-141.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: «Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España», *Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, 2022, pp. 127-181.
- RUIZ GARIJO, M. «La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las grandes fortunas», *Nueva Fiscalidad*, 2024, pp. 133-164.

CAPÍTULO 7

EL TIEMPO Y LOS TRIBUTOS

JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO

Magistrado del Tribunal Supremo excedente
Socio de Cuatrecasas

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La entrada en vigor de nuevas figuras tributarias para regir hechos imponibles consolidados y consumados en el pasado: su consideración desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica. 3. La reiteración de actos administrativos anulados: la doctrina del *dobte tiro* y su actual configuración jurisprudencial. 4. Los efectos en el tiempo de los cambios de jurisprudencia y de doctrina administrativa. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El tiempo gobierna la vida de los tributos. Está presente en su alumbramiento, controla su aplicación e incide sobre los efectos de su interpretación.

Tratándose de su alumbramiento, en ocasiones el legislador tributario se desenvuelve precipitadamente. Con indisimulada prisa por implantar nuevas exacciones (de no pacífica caracterización) sobre determinados grupos de población (por ejemplo, las llamadas «grandes fortunas») o algunas de las compañías que operan en sectores claves de la economía (el energético y el credi-

ticio), somete el proceso legislativo a tensiones que hacen saltar sus costuras. Así, camuflando auténticos proyectos gubernamentales de ley bajo la veste de proposiciones legislativas de iniciativa parlamentaria, decide obviar trámites e informes necesarios (si no preceptivos), al tiempo que publica la nueva disciplina fiscal para operar sobre situaciones pasadas y consolidadas en momentos en los que la novedad normativa no era previsible y respecto de la que, por consiguiente, sus destinatarios no pudieron adoptar las providencias pertinentes para adaptarse a sus exigencias. Con ello, no sólo violenta el derecho de los parlamentarios *ex* artículo 23.2 de la Constitución Española (en adelante, CE) sino que también pone en cuestión una de las claves de bóvedas del ordenamiento constitucional, la seguridad jurídica, elevada por el artículo 9.3 CE a principio rector de nuestro sistema de convivencia, por más que el Tribunal Constitucional, mirando hacia otro lado y hasta cierto punto cambiando su doctrina, haya avalado tal modo de proceder¹.

Por lo que atañe a su aplicación, se ha de tener presente que, desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes² (art. 29 y punto II de su exposición de motivos), con continuidad en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³ (en adelante, LGT), el sometimiento de las actuaciones de comprobación e inspección a plazos perentorios (arts. 104 y 150) constituye un criterio rector de los procedimientos de aplicación de los tributos. El legislador ha querido que la Administración tributaria finiquite su tarea en un plazo tasado, anudando al incumplimiento del plazo la consecuencia de no entenderse interrumpida la prescripción por el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (arts. 104.5 y 150.6 LGT). Sin embargo, esta barrera temporal en muchas ocasiones resulta burlada cuando, siendo anulado un acto de aplicación de los tributos tras su revisión económico-administrativa o jurisdiccional y con excepción de aquellos casos en los que el ejercicio de la potestad para liquidar haya prescrito, la Administración dicta un nuevo acto en sustitución del anulado. Tamaña práctica admi-

¹ La STC 149/2023, de 7 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid frente al artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022), cuya doctrina fue reiterada en las SSTC 170/2023, de 22 de noviembre, 171/2023, de 22 de noviembre, 189/2023, de 12 de diciembre, y 190/2023, de 12 de diciembre, ha afirmado que ese modo de desenvolverse del legislador (publicando una norma para regir sobre situaciones del pasado ya consolidadas y agotadas) no atenta contra la seguridad jurídica. Y lo ha hecho acudiendo al socorrido argumento de que las exigencias de la seguridad jurídica no incluyen derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal ni, en general, a «la congelación del ordenamiento existente». Esta forma de razonar, como se verá, no da respuesta al debate que subyace a la aprobación de una ley tributaria para regir sobre el pasado ya agotado.

² BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

³ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

nistrativa, mediante la que en la realidad de las cosas la autoridad tributaria se otorga un nuevo plazo para actuar, ha sido objeto de una profusa jurisprudencia no siempre bien entendida ni lo suficientemente contundente y clara, en ocasiones mal interpretada por el propio Tribunal Supremo y muchas veces ignorada por la Administración. Felizmente, recientes sentencias⁴ del Alto Tribunal parecen haber arrojado luz y puesto orden en el debate con unos criterios interpretativos que no dejan lugar a la menor duda.

En fin, en lo que se refiere a la interpretación de las normas fiscales, no está aún resuelto definitivamente cuál sean los efectos temporales de los cambios de doctrina administrativa o de la jurisprudencia. Existe algún pronunciamiento aislado del Tribunal Supremo⁵ cuyo posicionamiento, separándose de jurisprudencia anterior, resulta excesivamente vasallo de las categorías jurídicas propias del Derecho de la Unión Europea (por afectar el caso resuelto al ámbito armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido y a un cambio de criterio por parte del Tribunal de Justicia de la Unión) no trasladables automáticamente a la exégesis del ordenamiento jurídico interno⁶. Además, el criterio de esa resolución no es compartido por la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central⁷, más tuitiva de la posición jurídica de los contribuyentes.

2. LA ENTRADA EN VIGOR DE NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIAS PARA REGIR HECHOS IMPONIBLES CONSOLIDADOS Y CONSUMADOS EN EL PASADO: SU CONSIDERACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El largo enunciado de este apartado no es reflejo de una elucubración teórica de su autor sino fruto de la experiencia. Los artículos 1, 2 y 3 de la Ley 38/2022 instauraron, respectivamente, los gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, ITSGF). Estos preceptos forman parte de una

⁴ Cfr. las SSTS 1201/2025, de 29 de septiembre (rec. 4123/2023), y 1460/2025, de 17 de noviembre (rec. 4015/2023).

⁵ STS 1143/2024, de 26 de junio (rec. 7664/2022) –caso *Crédit Suisse*–.

⁶ Con posterioridad, el Tribunal Supremo ha aplicado mecánicamente la doctrina de esta sentencia a las mudanzas jurisprudenciales del propio Alto Tribunal en interpretación del Derecho interno: Cfr., entre otras, las SSTS 1777/2024, de 7 de noviembre (rec. 2440/2023), y 859/2025, de 27 de junio (rec. 4313/2023).

⁷ Cfr. las resoluciones de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) y 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020).

Ley publicada en el *BOE* de 28 de diciembre de 2022, que entró en vigor en el siguiente día 29 de diciembre, permitiendo exigir los dos gravámenes desde el 1 de enero de 2023 (fecha de su primer devengo) y el impuesto en el propio ejercicio 2022, al producirse su devengo el 31 de diciembre de 2022 (tres días después de la publicación oficial de la norma que le da cobertura y dos días más tarde de su entrada en vigor).

A nadie se le escapa que la regulación fiscal retroactiva, como toda disciplina legal, puede entrar en colisión con la seguridad jurídica⁸. Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, es doctrina del Tribunal Constitucional que, aun cuando no se pueda erigir en un valor absoluto, pues daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico⁹, ni se deba entender como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal¹⁰, sí protege la confianza de quienes ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible (art. 10.2 LGT, a contrario *sensu*) de las normas tributarias no les autoriza a incurrir en arbitrariedad¹¹.

En resumen, y en palabras de la STC 100/2012, de 8 de mayo (FJ 10.º), la retroactividad de las normas tributarias no está totalmente proscrita, pero puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional cuando su articulación vulnere alguno de los principios del artículo 9.3 CE¹², en particular, el de seguridad jurídica, cuyo desconocimiento por una determinada norma tributaria requiere, por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, por otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto¹³.

Tratándose del grado de retroactividad, se ha de recordar que el propio Tribunal Constitucional distingue a estos efectos entre la retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio. La primera se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor, en cuyo caso sólo exigencias cualificadas de interés general podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica. La retroactividad impropia o de grado medio tiene lugar cuando la ley incide sobre situaciones ju-

⁸ SSTC 126/1987, de 16 de julio (FJ 9.ºB), y 173/1996, de 31 de octubre (FFJJ 3.º y 4.º).

⁹ STC 126/1987, ya citada, FJ 11.º

¹⁰ SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10.º), y 6/1983, de 4 de febrero (FJ 3.º).

¹¹ SSTC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8.º), y 121/2016, de 23 de junio (FJ 4.º).

¹² STC 234/2001, de 13 de diciembre (ES: TC:2001:234, FJ 9.º).

¹³ SSTC 126/1987 (FJ 11.º) y 150/1990 (FJ 8.º), ya citadas. También, SSTC 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 4.º), 176/1996, de 11 de noviembre (FJ 3.º), 182/1997, de 28 de octubre (FJ 11.º), 89/2009, de 20 de abril (FJ 3.º) y 116/2009, de 18 de mayo (FJ 3.º).

rídicas actuales aún no concluidas; su licitud o ilicitud dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso, que han de ponderarse tomando en consideración, de una parte, la exigencias propias de la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden justificar la modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como la finalidad de la medida, su «previsibilidad», su importancia cuantitativa u otros factores similares¹⁴.

Siendo tal la doctrina constitucional, cabe legítimamente preguntarse por la adecuación al texto constitucional de una disciplina normativa que se introduce en el ordenamiento jurídico a finales del ejercicio fiscal para exigir un tributo (léase gravamen temporal¹⁵ o impuesto de solidaridad) sobre hechos imposables que se manifiestan desde el inicio de ese periodo y que los obligados realizaron sin tener conciencia de que iban a quedar sometidos a exacción. A finales de año 2022 se publicó una norma legal que, disciplinando nuevos tributos, grava a sujetos de Derecho que bien podrían haber decidido legítimamente minorar significativamente la carga tributaria que representan, e incluso soslayarla, suprimiendo las condiciones que les convierten en sujetos pasivos. Al hacerlo de manera tal que, de modo sorpresivo, se les impuso un gravamen que no pudieron ya evitar o minorar significativamente, realmente se proyectó hacia el pasado una norma *in peius* (la que determina su sujeción al gravamen o al impuesto respectivo), produciendo la norma efectos en momentos en los que aún, no es que no estuviera en vigor, sino que, incluso, no había sido ni siquiera concebida.

Sin embargo, el propio Tribunal Constitucional parece haber despejado la incógnita en la STC 149/2023 (FJ 5.º) y en las cuatro sentencias posteriores

¹⁴ SSTC 126/1987 (FFJJ 9.º a 11.º), 197/1992 (FJ 4.º), 173/1996 (FJ 3.º), 182/1997 [FJ 11.º d)], 89/2009 (FJ 3.º) y 116/2009 (FJ 3.º), todas ya citadas.

¹⁵ Pese a la calificación legal de los gravámenes temporales como no tributarios, reúnen todas las trazas de exacciones de esa naturaleza y, más en particular, las de impuestos, siendo así que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (por todas, SSTC 296/1994, de 10 de noviembre [FJ 4.º], 73/2011, de 19 de mayo [FJ 4.º], 83/2014, de 29 de mayo [FJ 3.º], y 62/2015, de 13 de abril [FJ 3.º c)], el *nomen iuris* otorgado por el legislador a una determinada exacción o prestación destinada a allegar recursos con los que hacer frente a los gastos públicos resulta irrelevante; para su caracterización jurídica ha de atenderse a su auténtica naturaleza en función de los elementos que lo configuran. En el ámbito del Derecho Unión Europea, el Tribunal de Justicia se ha concluido de igual modo, quien ha sostenido que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional [sentencias de 18 de enero de 2017, *IRCCS-Fondazione Santa Lucia* (C-189/15, apartado 29 y jurisprudencia citada) y 3 de marzo de 2021, *Promociones Oliva Park* (C-220/19, apartado 45)]. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo cuando se ha visto en la necesidad de confrontar tributos autonómicos con tributos estatales o locales a los efectos del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980); a título de ejemplo, pueden consultarse, por todas, las SSTS de 27 de noviembre de 2015 (rec. 1757/2014, FJ 5.º) y 25 de febrero de 2021 (rec. 4459/2019, FJ 3.º).

que reiteran su doctrina, con un argumento ciertamente conciso en lo que atañe al análisis de la eventual infracción del principio de seguridad jurídica por la introducción del ITSGF. Esos pronunciamientos se reducen a afirmar en tres escuetos párrafos que: (i) el hecho imponible del ITSGF es instantáneo, no se genera a lo largo de un periodo de tiempo, siendo un impuesto que carece de periodo impositivo, por lo que no cabe hablar de efecto retroactivo alguno, y (ii) entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal ni, en general, a la «congelación del ordenamiento existente».

Dejando al margen el primer argumento¹⁶, se ha de entender que no se trata de defender una petrificación del ordenamiento jurídico, sino del cuestionamiento de la norma que introduce una nueva figura tributaria en el sistema desde la perspectiva de la seguridad jurídica, en sentido amplio, esto es, no sólo desde la consideración de sus efectos hacia el pasado (retroactividad), sino desde la visión de la seguridad jurídica como derecho de los ciudadanos a la previsibilidad y certeza de la norma jurídica. En palabras del propio Tribunal Constitucional, la seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 CE es suma de certeza y previsibilidad en la aplicación del Derecho, protegiendo a los ciudadanos frente a cambios normativos arbitrarios e imprevisibles, de modo que puedan confiar en que las normas no serán modificadas de forma sorpresiva¹⁷.

Esta exigencia constitucional se encuentra hoy presente con carácter general, como mandato derivado del artículo 9.3 CE, en el artículo 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹⁸ (en adelante, LPAC), que reclama de toda iniciativa normativa el conocimiento y la comprensión *ex ante* de su contenido por los ciudadanos y las empresas, en las condiciones y con el tiempo preciso para facilitar su actuación y la toma de decisiones por su parte.

¹⁶ No cabe confundir el hecho de que un tributo carezca de periodo impositivo y se devengue instantáneamente con la circunstancia de que, por su inesperada e inaudita introducción en el sistema jurídico, incida sobre situaciones jurídicas ya nacidas y, en muchos casos, consolidadas, que es lo que protege el artículo 9.3 CE interpretado por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia clásica en relación con los efectos en el tiempo hacia el pasado de las normas legales que incorporan al sistema tributario nuevas figuras impositivas. Resulta así porque el hecho de que un impuesto no tenga «formalmente» un «periodo impositivo» no implica necesariamente que sea «materialmente» instantáneo. En otras palabras, en el ITSGF, como en el Impuesto sobre el Patrimonio, no se grava simplemente la posesión de un bien o derecho en un momento dado, sino su titularidad a lo largo del tiempo (Vid. NAVARRO GARCÍA, A., «Reflexiones sobre la constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: un análisis de la STC 149/2023, de 7 de noviembre», en *Nueva Fiscalidad*, 2023, p. 369).

¹⁷ SSTC 150/1990 (FJ 8.º), ya citada, 234/2012, de 13 de diciembre (FJ 8.º), y 76/2019, de 22 de mayo (FJ 5.º).

¹⁸ BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

En efecto, exigencia consustancial al Estado de Derecho que ha de ser escrupulosamente respetada por los poderes públicos, incluido el propio legislador¹⁹, la seguridad jurídica exige certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable²⁰ y, por ello, ampara el derecho de los ciudadanos a alcanzar con suficiente antelación cabal conocimiento de las decisiones de los poderes públicos con el fin de programar lícitamente sus actividades, adaptándose al nuevo marco normativo. En palabras del Tribunal Supremo, el principio de seguridad jurídica demanda «dar a conocer los elementos esenciales de las obligaciones, cuando surjan de la ley, como las tributarias, antes de que tales obligaciones nazcan»²¹. En un Estado de Derecho, los ciudadanos deben, en definitiva, disponer de un plazo razonable para preservar sus derechos, lo que resulta incompatible con la introducción de cambios normativos sorpresivos que impidan a sus destinatarios reaccionar y acomodarse a las nuevas determinaciones del legislador.

3. LA REITERACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS ANULADOS: LA DOCTRINA DEL *DOBLE TIRO* Y SU ACTUAL CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL

¿Cabe que una Administración pública, una vez anulado un acto por la razón que fuere, lo adopte de nuevo depurándolo de las tachas y defectos que determinaron su anulación, total o parcial? Este interrogante, que en otros sectores del Derecho administrativo no crea mayor polémica, ha dado lugar a amplias discusiones en el ámbito tributario, generando efectos prácticos causantes de no escasas y menores disfunciones.

En la mayoría de los tributos, los obligados, en general, y los sujetos pasivos, en particular, coadyuvan con la Administración mediante la presentación de declaraciones y autoliquidaciones. Para comprobar la corrección de esta tarea de colaboración, la Administración cuenta con facultades de investigación e inspección que desembocan en las liquidaciones tributarias y, eventualmente, en la oportuna sanción que las acompaña.

Estos actos administrativos (liquidaciones y sanciones), en la mayoría de los casos, antes de ser objeto del control jurisdiccional *ex* artículo 106.1 CE,

¹⁹ STC 234/2012, ya citada, FJ 8.º

²⁰ SSTC 15/1986, de 31 de enero (FJ 1.º), 90/2009, de 20 de abril (FJ 4.º), y 234/2012, ya citada (FJ 8.º).

²¹ Cfr., por todas, las sentencias 1485/2022, de 15 de noviembre (rec. 5470/2020), y 728/2015, de 9 de junio (rec. 2640/2023).

deben pasar el examen de unos específicos organismos administrativos de revisión (los «tribunales» económico-administrativos). Pues bien, existía (y aún existe, aunque en menor medida) una práctica de esos «tribunales» administrativos consistente en estimar la reclamación, anular el acto impugnado (por razones de fondo o de forma) y ordenar retrotraer las actuaciones para que el órgano encargado de la aplicación de los tributos dicte uno nuevo ajustado a las pautas señaladas en la resolución económico-administrativa o, en su caso, tras completar la labor instructora.

Una consecuencia indeseable de esta práctica consiste en que, en ocasiones, el nuevo acto, dictado en ejecución, reproduce el mismo defecto que el originario. Esta práctica (históricamente se producía fundamentalmente en el ámbito de comprobaciones de valores anuladas por falta de motivación) dio lugar a una jurisprudencia del Tribunal Supremo conocida como del «doble tiro», ya muy veterana²²: la Administración, con fundamento en el principio de conservación de actos y en la posibilidad de convalidar actos anulables, podía dictar uno nuevo en sustitución del anterior anulado en parte, siempre y cuando no hubiese transcurrido el plazo de prescripción y respetase la «santidad de la cosa juzgada», acotación esta última de la que se extraía que, si se repetía la actuación con el mismo o similar defecto formal, la Administración perdía el derecho a otra oportunidad, a dictar un nuevo acto. Y si el segundo acto se anulaba, ya no había posibilidad para liquidar el tributo (la Administración no tenía derecho a un «tercer tiro»). Esa jurisprudencia no explicaba por qué sí una segunda oportunidad, pero no una tercera o una cuarta.

Frente a esta jurisprudencia, algún Tribunal Superior de Justicia (en particular, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana), instauró el llamado «tiro único», conforme al que si la Administración no acertaba a la primera ya no tenía posibilidad alguna de liquidar el tributo, con independencia, además, de la intensidad del defecto determinante de la invalidez (anulabilidad o nulidad) y de la naturaleza de la tara causante de la anulación, ya formal, ya material.

Durante la segunda década de este siglo, con prolongación en los primeros años de la tercera, la jurisprudencia del Tribunal Supremo²³ introdujo en este punto algo de coherencia y de rigor en la interpretación del ordena-

²² Cfr., por todas, la STS de 7 de octubre de 2000 (rec. 3090/1994, FJ 2.º).

²³ Cfr. SSTS de 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009, FJ 3.º); 25 de octubre de 2012 (rec. 2116/2009, FJ 3.º), 19 de noviembre de 2012 (rec. 1215/2011, FJ 4.º), 20 de diciembre de 2012 (rec. 5363/2011, FJ 2.º), 14 de marzo de 2014 (rec. 653/2012, FJ 3.º), 15 de septiembre de 2014 (rec. 3948/2012, FJ 4.º), 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013, FFJJ 3.º y 4.º), 26 de marzo de 2015 (rec. 1500/2013, FJ 4.º), 15 de junio de 2015 (rec. 1551/2014, FJ 5.º), 500/2020, de 19 de mayo (rec. 5693/2017, FJ 2.º) y 42/2024, de 15 de enero (rec. 2847/2022, FJ 5.º4).

miento jurídico tributario, acudiendo a las categorías generales del derecho administrativo.

Conforme a esa jurisprudencia, a los órganos de revisión económico-administrativa, en uso de las facultades que les otorga la Ley General Tributaria, les cabe declarar la nulidad del acto reclamado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de aplicación de los tributos que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. La causa de la invalidez del acto (anulabilidad o nulidad radical) puede consistir en un defecto sustantivo o de fondo o en una falla procedimental que haya provocado indefensión al contribuyente o determinado la ausencia de los elementos de juicio indispensables para adoptar una decisión en Derecho. La anulación o la declaración de nulidad del acto administrativo tributario (con el efecto anudado, en este segundo caso, de no haberse interrumpido la prescripción mediante el inicio de las actuaciones de comprobación) no impide a la Administración adoptar otro nuevo en su sustitución, siempre que: (i) no esté prescrita su potestad para hacerlo, (ii) no incurra en reforma peyorativa, (iii) no haya reincidido con contumacia en el error (iv) ni, tratándose de actos sancionadores, desconozca el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental.

Esa misma jurisprudencia ha distinguido entre los motivos determinantes de la invalidez del acto (cualquiera que sea su grado, anulabilidad o nulidad de pleno Derecho), para precisar que únicamente cabe retrotraer las actuaciones y desandar el camino para transitarlo de nuevo cuando la razón del pronunciamiento sea una falla procedimental que haya causado indefensión al administrado o cuando, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, se carezca de los elementos de juicio indispensables para adoptar una decisión, en el bien entendido de que se trata de restañar la «herida» causada a aquel y no de abrir un nuevo cauce para que la en la Ley General Tributaria lo que fue incapaz de hacer correctamente en su momento.

Por ello, para la jurisprudencia canónica del Tribunal Supremo, la retroacción de actuaciones no es un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, brindando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico mediante el acopio, a través de la tramitación de un nuevo procedimiento, de elementos de juicio que no estaban en el expediente. No cabe retrotraer las actuaciones para que la Inspección rectifique la indebida fundamentación jurídica de su decisión o reúna los elementos de juicio –de hecho y de Derecho– que no recopiló en el generoso tiempo que le otorga la Ley General Tributaria para tramitar el procedimiento de comprobación fiscal.

Así las cosas, de acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, ante una anulación por razones sustantivas o de fondo, lo único que le cabe a la Administración, siempre respetando los límites expresados *ut supra*, es dictar una nueva liquidación «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente»²⁴.

Como la propia jurisprudencia ha dicho, «no se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta “acertar”, sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente»²⁵.

Siendo tal la jurisprudencia, cuyo fundamento se encuentra en que, tras anularse un acto administrativo tributario por razones sustantivas o de fondo, la potestad administrativa para liquidar aún no prescrita debe ejercitarse con arreglo al ordenamiento jurídico, de modo que la Administración está obligada a liquidar de nuevo con el material con el que cuente en ese momento en el expediente ya tramitado, sin que le sea dable retrotraerlo para hacer bien lo que no hizo en plazo, con mayor razón la jurisprudencia canónica del Tribunal Supremo rechazaba, no ya la retroacción del procedimiento en que se dictó el acto anulado, sino la tramitación *in integrum* de otro nuevo.

Sin embargo, en dos sentencias más recientes (SSTS 546/2024, de 3 de abril [rec. 8287/2022] y 561/2024, de 5 de abril [rec. 96/2023]), el Tribunal Supremo pareció dar un golpe de timón a las anteriores pautas. En dichas sentencias se separó del criterio consolidado de que, cuando se ha anulado una liquidación tributaria por razones de fondo, la Administración puede liquidar de nuevo, pero ha de hacerlo atendiendo al acervo probatorio presente en el procedimiento, sin tramitar uno nuevo, amén de respetando los demás condicionantes señalados en la jurisprudencia (no prescripción, no reiteración en el error, no desconocimiento de las garantías del administrado).

En efecto, en esos dos pronunciamientos, el Alto Tribunal sentó como doctrina jurisprudencial que, «tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, cabe la práctica de una nueva liquidación iniciándose por la Administración un nuevo procedimiento de inspección, si lo

²⁴ Cfr. SSTS de 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009, FJ 4.º), 15 de septiembre de 2014 (rec. 3948/2012, FJ 4.º), 15 de junio de 2015 (rec. 1551/2014, FJ 5.º), 500/2020, de 19 de mayo (rec. 5693/2017, FJ 2.º) y 42/2024, de 15 de enero (rec. 2847/2022, FJ 5.º4).

²⁵ Cfr. SSTS de 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013, FJ 4.º), 29 de junio de 2015 (rec.3723/2014, FJ 2.º) y 500/2020, de 19 de mayo (casación 5693/2017, FJ 2.º).

considera necesario, dictándose el nuevo acuerdo de liquidación en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde, teniendo como límites que su potestad no haya prescrito, la *reformatio in peius* y la reincidencia o contumacia en el error».

Así pues, donde la jurisprudencia decía que, ante una anulación por razones sustantivas, no le cabe a la Administración tramitar de nuevo el procedimiento, debiendo limitarse a resolver con el material ya acopiado, conforme al criterio sentado en dichos dos pronunciamientos, sí le sería dable a la Administración, para adoptar el nuevo acto, iniciar *ex novo* otro procedimiento. Es decir, esas dos sentencias dieron un *coup de gouvernail* no anunciado ni explicitado.

No obstante, la «disidencia jurisprudencial» ha durado poco. Recientemente (STS 1201/2025, de 29 de septiembre [rec. 4123/2023])²⁶, el Tribunal Supremo ha puesto las cosas en su sitio (bien es verdad que sin explicitar que mudaba el criterio sentado en las dos sentencias de abril de 2024) recordando que la jurisprudencia sobre el doble tiro «no nació para ensanchar la esfera del poder de la Administración, a costa de la antigua y antagónica posición de ese denominado tiro único, sino justamente por la razón contraria: para embridar el efecto expansivo en el entendimiento por la Administración de sus posibilidades efectivas de repetir actos dictados en reemplazo de los previamente anulados, lo que llevó a cabo sometiendo esta función a límites bien precisos, bajo la sujeción a los principios generales del derecho y, señaladamente, el de buena fe y el de respeto a la cosa juzgada, fuera administrativa o judicial».

Con esta premisa, el Alto Tribunal reconoce el derecho de la Administración a dictar un nuevo acto con los límites expresados en la jurisprudencia clásica en el bien entendido de que no se trata de «un derecho natural» (permítase la expresión) de la Administración a reiterar el acto, sino del deber de adoptar uno nuevo en estricta ejecución de la resolución judicial o económico-administrativa que anuló su previa actuación: «el segundo acto corrector debe ceñirse a los términos del acto revisor que anula y se agota en sí mismo sin posibilidad de nuevas iniciativas, que serían trasgresoras de principios elementales en el quehacer de la Administración bajo el Derecho».

De lo anterior, el Tribunal Supremo obtiene el corolario de que quedan proscritas terceras y ulteriores liquidaciones: «Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordena-

²⁶ Reiterada en la STS 1460/2025, de 17 de noviembre (rec. 4015/2023).

miento jurídico. Los principios de buena administración y el de buena fe, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos». Donde la «jurisprudencia clásica» del Tribunal Supremo no explicaba por qué cabía un segundo acto en sustitución del anulado y no un tercero o subsiguiente, el nuevo criterio explicita el fundamento jurídico de tal interdicción: los principios generales del Derecho, entre ellos los de buena administración y buena fe.

La contundencia de esta reciente línea jurisprudencial no deja espacio para la duda: la Administración puede dictar un nuevo acto en ejecución de la resolución revisora que anula el anterior, en el bien entendido de que se trata de eso, de llevar a puro y debido efecto la resolución revisora dentro de los límites y con los condicionamientos señalados en la «jurisprudencia clásica» del Tribunal Supremo. Si el nuevo acto es a su vez anulado, ya no cabe que adopte uno nuevo. Con ello se superan las dificultades que la doctrina jurisprudencial creada en los primeros años de la segunda década de este siglo dejó sin solventar.

4. LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LOS CAMBIOS DE JURISPRUDENCIA Y DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

No son extravagantes los cambios de doctrina jurisprudencial²⁷. La lectura del anterior apartado de este capítulo, en el que asoman las mudanzas jurisprudenciales sobre la doctrina del conocido como «tiro único», evidencia tal aserto. Ello pone en el primer plano del debate jurídico la cuestión relativa a los efectos en el tiempo de los cambios jurisprudenciales (y, en su caso, de doctrina administrativa). Conviene reflexionar detenidamente sobre tal particular para obtener las oportunas inferencias.

De entrada, se debe tener presente que, como no podría ser de otra forma, cuando el Tribunal Supremo fija por primera vez la exégesis de una determinada proposición normativa de nuestro Derecho positivo está indicando cómo debió ser entendida y aplicada desde su entrada en vigor. Tal ha sido la posi-

²⁷ A título de ejemplo citaré la STS 24/2023, de 12 de enero (rec. 2059/2020), que inopinadamente y sin decirlo cambió el criterio establecido en el STS 1651/2020, de 3 de diciembre (rec. 7763/2019), relativa a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los intereses cobrados con ocasión de devoluciones tributarias. En el escaso lapso de dos años, dichos intereses pasaron de no estar sujetos al impuesto a tributar como ganancia patrimonial en la renta general.

ción de nuestro más alto Tribunal ordinario y también, cuando de la interpretación del Derecho de la Unión Europea se trata, del Tribunal de Justicia con sede en Luxemburgo. En la sentencia interpretativa del ordenamiento jurídico positivo, uno y otro tribunal «dicen» el Derecho. De ello deriva que la norma interpretada puede y debe ser aplicada por los demás operadores jurídicos (jueces y órganos administrativos) nacionales a las relaciones jurídicas que, producidas durante su vigencia, han nacido o han sido constituidas incluso antes del pronunciamiento interpretativo²⁸.

No hay en esta aproximación a la cuestión ningún reconocimiento de efectos retroactivos al criterio interpretativo establecido por primera vez, pues, en términos ordinamentales, la norma está constituida por su proposición más la exégesis que de ella hace, siguiendo los criterios señalados en el artículo 3.1 del Título Preliminar del Código Civil (en adelante, CC), el órgano que, en cada caso, tiene por tarea fijar la interpretación última y uniforme de las disposiciones del Derecho positivo.

Ahora bien, cuando el propio Tribunal Supremo modifica su criterio, no puede otorgarse al cambio el mismo alcance o eficacia. Aquí ya no cabe sostener que el nuevo acercamiento a la norma es el que debió seguirse desde su entrada en vigor, porque el propio máximo intérprete de la legalidad ordinaria había concluido que ese entendimiento era otro. En rigor, hay una modificación ordinamental. La situación es equiparable a la que se produce cuando el legislador cambia una norma (o aprueba normas interpretativas de otras anteriores). Si a esa nueva norma del depositario de la soberanía no se le puede reconocer efectos retrospectivos sin limitación, con mayor razón iguales acotaciones han de realizarse, al menos, respecto de las mudanzas jurisprudenciales, cuya legitimidad democrática en la creación del Derecho es indirecta y con intensidad más reducida que la del autor de la Ley, articulándose mediante el pleno y exclusivo sometimiento a ella (art. 117.1 CE), a través de la interpretación que realice en uso de la posición institucional que le reconoce el artículo 123.1 CE y aplicando los criterios señalados por el propio legislador (art. 3.1 CC).

Por lo tanto, los efectos hacia el pasado de los cambios jurisprudenciales en materia tributaria deben quedar sometidos a los mismos condicionamientos a los que el Tribunal Constitucional sujeta a la Ley tributaria para actuar retrospectivamente. De este modo, la seguridad jurídica y la previsibilidad de la

²⁸ Cfr. en lo que atañe al ordenamiento jurídico de la Unión las sentencias del Tribunal de Justicia de 27 de marzo de 1980, *Denkavit italiana* (C-61/79, apartado 16), 15 de junio de 20024, *Kühne & Heitz* (C-453/00, apartados 21 y 22), y 7 de agosto de 2018, *Hochtief* (C-300/17, apartado 55).

norma (art. 9.3 CE) exigen que las nuevas determinaciones sólo tengan carácter prospectivo, «rechazándose la retroactividad de grado máximo» (la afectación de situaciones nacidas, consumadas y agotadas), en cuyo caso sólo exigencias cualificadas de interés general podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica, y «admitiéndose la de grado medio» (afectación de situaciones nacidas, consumadas, pero no agotadas, que aún siguen produciendo efectos), cuya licitud o ilicitud dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso, que han de ponderarse tomando en consideración, de una parte, la exigencias propias de la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden justificar la modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como la finalidad de la medida, su «previsibilidad», su importancia cuantitativa u otros factores similares.

Así, pues, la seguridad jurídica se debe erigir como un valladar frente a los efectos retrospectivos de los cambios jurisprudenciales. Así lo ha entendido en el ámbito del Derecho de la Unión el Tribunal de Justicia, para el que, si bien una norma de Derecho de la Unión Europea por él interpretada debe ser aplicada por las autoridades nacionales en el marco de sus competencias, incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de que dictara su pronunciamiento interpretativo, no es menos cierto que, al servicio de la seguridad jurídica, el Derecho de la Unión no exige, en principio, que aquellas autoridades estén obligadas a reconsiderar resoluciones que hayan adquirido firmeza por agotamiento de las vías de recurso o por expiración de los plazos para interponerlo. Se trata en definitiva de evitar que se puedan poner indefinidamente en cuestión situaciones jurídicas ya consolidadas y actos administrativos que surtan efectos jurídicos²⁹.

Siendo todo ello así, la conclusión debería ser que el nuevo criterio jurisprudencial o de doctrina administrativa sentado, *in malam partem*, sólo puede tener efectos *pro futuro*, sin que alcance a aquellos contribuyentes, respecto de los que la potestad de la Administración para fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación aún no haya prescrito, que declararon o autoliquidaron sus obligaciones tributarias con arreglo al anterior criterio jurisprudencial. El principio de seguridad jurídica y su manifestación de protección de la confianza legítima así lo reclaman.

Tal modo de entender los efectos en el tiempo de las mudanzas jurisprudenciales es el que ha venido aplicando el Tribunal Económico-administrati-

²⁹ Cfr. las sentencias *Kühne & Heitz* (apartados 22 y 24), ya citada, de 19 de septiembre de 2006, *i-21 Germany* (C-392/04, apartado 51), 12 de febrero de 2008, *Kempter* (C-2/06), apartados 36 y 37), y 14 de mayo de 2020, *Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság Dél-alföldi Regionális Igazgatóság* (C-924/19 PPU y C-925/19 PPU, apartado 186).

vo Central (*v.gr.*: resolución de 23 de marzo de 2022, RG 4189/2019) y el que ya marcó la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en sentencia de 14 de abril de 2019 (Sección Cuarta, rec. 866/2016). Sin embargo, no es el adoptado por el Tribunal Supremo en su sentencia 1143/2024, de 26 de junio (rec. 7664/2022), en la que ha fijado como doctrina jurisprudencial que un cambio de criterio de doctrina administrativa provocado por una mudanza jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se acogieron en su momento al anterior criterio consolidado, vigente al tiempo de cumplir sus obligaciones tributarias y que la nueva jurisprudencia cambia.

Este pronunciamiento del Tribunal Supremo fue pronunciado en un caso muy apegado a las características propias del Derecho de la Unión y a los principios de primacía y de interpretación conforme que lo articulan con los ordenamientos jurídicos nacionales (se trataba de la interpretación de una exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido). Sin embargo, el Alto Tribunal ha aplicado el mismo criterio a las modificaciones producidas en su jurisprudencia³⁰.

A mi juicio, en este punto el Tribunal Supremo no toma suficientemente en consideración que, con tales pautas interpretativas, se pone en cuestión un principio central no sólo de nuestro Derecho doméstico sino también de la construcción de un ordenamiento jurídico compartido en la Unión, tal cual es el de seguridad jurídica y, en particular, su manifestación de protección de la confianza legítima. Este principio debe amparar a los ciudadanos que, en su momento, actuaron en el seno de un ordenamiento jurídico con arreglo a las pautas interpretativas señaladas por los órganos que tienen encomendada la tarea de llevar a cabo la exégesis de las normas que lo integran. Recuérdese que el principio de protección de la confianza legítima tutela a quien actuó ajustándose a los actos o signos externos del poder público lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en él, más allá de creencias subjetivas o expectativas no fundadas, de que un determinado modo de proceder resulta correcto y ajustado a Derecho³¹.

³⁰ Cfr., entre otras, las SSTS 1777/2024, de 7 de noviembre (rec. 2440/2023), y 859/2025, de 27 de junio (rec. 4313/2023).

³¹ Cfr., por todas, las SSTS 2397/2018, de 13 de junio (rec. 2800/2017, FJ 2.º), 4108/2021, de 2 de junio (rec. 1478/2018, FJ 3.º) y 862/2022, de 1 de marzo (rec. 3942/2020, FJ 3.º). Pueden consultarse también, las sentencias del Tribunal de Justicia de 20 de mayo de 2021, *Rigo Tugiteenuste Keskus* (C-6/20, apartado 69), 15 de marzo de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines y de la TVA* (C-846/19 apartado 90), 31 de marzo de 2022, *Smetna palata na Republika Bulgaria* (C-195/21, apartado 65).

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J. M.: «Variación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en perjuicio del contribuyente y efectos vinculantes de las consultas tributarias: una visión crítica de la STS de 26 de junio de 2024» en *Revista Técnica Tributaria*, 2024.
- BOSCH CHOLVI, J. L.: «Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria», en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 2011, pp. 16-24.
- «Una decisión trascendental del Tribunal Supremo: la Sentencia de 19 de noviembre de 2012, sobre la retroacción de actuaciones por la Administración tributaria», en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 2013, pp. 93-96.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «El final de la doctrina judicial del tiro único por parte de la Administración Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, 2015, pp. 93-116.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «Sobre la retroacción de actuaciones y la reiteración de los actos en las liquidaciones tributarias», en Lucas Durán, M., J.; Ruiz Garijo, M., (coords.) y Merino Jara, I. (dir.). *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley general Tributaria*. Navarra, Aranzadi, 2023, pp. 459-488.
- CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.: «Informe sobre los efectos temporales de la jurisprudencia», en <https://www.hacienda.gob.es/SGT/GabSEHacienda/cdc/propuestas%20e%20informes/informe-efectos-temporales-jurisprudencia.pdf>
- DE GANDARILLAS MARTOS, S.: «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015, pp. 93-119.
- DÍAZ DELGADO, J.: «La retroacción de actuaciones. Doctrina del Tribunal Supremo», en *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, 2016.
- GARCÍA DE PABLO, J. F.: «La retroacción de actuaciones tributarias», en *Quincena Fiscal*, 2022.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Problemática de la ejecución de resoluciones: sobre la retroacción de actuaciones, el tiro único y las segundas oportunidades para liquidar», en ADAME MARTÍNEZ, D., y RAMOS PRIETO, J. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. Javier Lasarte Álvarez*, 2014, pp. 2197-2238.
- FUNDACIÓN FIDE.: «Documento de conclusiones del Grupo de Trabajo *Efectos temporales de la fijación y cambios de criterios interpretativos en materia tributaria. Etapa II*», en <https://thinkfide.com/documento-de-conclusiones-grupo-de-trabajo-efectos-temporales-de-la-fijacion-y-cambios-de-criterios-interpretativos-en-materia-tributaria-ii/>
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: «La reiteración del ejercicio de las potestades administrativas en el caso de actos administrativos anulados. En particular, las liquidaciones tributarias (un esfuerzo de coherencia jurisprudencial)», 2025, en

- <https://elderecho.com/la-reiteracion-del-ejercicio-de-las-potestades-administrativas-en-el-caso-de-actos-administrativos-anulados-en-particular-las-liquidaciones-tributarias-un-esfuerzo-de-coherencia-jurisprudencial>
- «La certeza de las normas tributarias», en *El notario del siglo XXI*, 2023, pp. 54-58.
 - «El Tribunal Supremo cambia su jurisprudencia sobre el conocido como *doble tiro*: SSTs de 3 y 5 de abril de 2024, rec., núm. 8287/2022 y 96/2023» en *Revista Técnica Tributaria*, 2024.
 - «*El doble tiro*: Sísifo recoge la roca de nuevo (un giro jurisprudencial inopinado)» en *Taxlandia*, 2024. <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/el-doble-tiro-un-giro-jurisprudencial-inopinado>
- JUAN LOZANO, A. M.: «Una nueva contribución al debate sobre los efectos en el tiempo de los cambios de criterio jurisprudenciales en materia tributaria», 2024, <https://elderecho.com/efectos-en-el-tiempo-de-cambios-de-criterio-jurisprudenciales-en-materia-tributaria>
- MARÍN BENITEZ, G.: «Seguridad jurídica y retroactividad en materia tributaria» en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 2024, pp. 207-226.
- MARTÍN VALERO, A. I.: «La ejecución de los órganos económico-administrativos y de las sentencias en materia tributaria», en *Actualidad Administrativa*, 2020.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: «Carácter vinculante de las consultas tributarias, efectos temporales de los cambios de criterio jurisprudencial y protección de la confianza legítima», en *El notario del siglo XXI*, 2024, pp. 68-74.
- NAVARRO GARCÍA, A.: «Reflexiones sobre la constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: un análisis de la STC 149/2023, de 7 de noviembre», en *Nueva Fiscalidad*, 2023, pp. 359-370.
- PALAO TABOADA, C.: «Retroacción y reiteración de actuaciones por la administración tributaria», en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Guipuzkoa*, 2015, pp. 39-65.
- PONTÓN ARICHA, T.: «Las doctrinas del tiro: ‘tiro único’, ‘doble tiro’, ‘tiro ilimitado’ de la Administración tributaria», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G., y Pastor García, A. M., (coords.) y Valencia Sáiz, Á., (dir.). *Desafíos actuales del derecho: Aportaciones presentadas al II Congreso Nacional de jóvenes investigadores en Ciencias Jurídicas*, Málaga, Universidad de Málaga, pp. 1450-1466.
- SESMA SÁNCHEZ, B.: *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «A vueltas con la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas por sentencia firme», en *Revista Española de Derecho Financiero*, 2025.

CAPÍTULO 8

SOBRE LA RETROACTIVIDAD O IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ANTONIO CUBERO TRUYO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. Introducción. Nuestros puntos en común. 2. En común en la docencia: a la conquista de los estudiantes, con la idea de facilitarles las cosas con manuales y legislaciones. Un repaso simplemente *manualístico* al asunto de la retroactividad. 2.1 Primera táctica. Analizar la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, sabiendo situar por un lado el momento de la entrada en vigor de la norma y por otro lado cuándo comenzará a aplicarse la nueva norma al tributo o los tributos afectados. 2.1.1 Comienzo de la vigencia de las normas tributarias. 2.1.2 Cese de la vigencia de las normas tributarias. 2.2 Segunda táctica. Continuar el análisis de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, aclarando la necesidad de distinguir no entre tributos periódicos o instantáneos sino entre tributos con o sin periodo impositivo. 2.3 Tercera táctica. Tener clara cuál es la posición de la Constitución sobre la retroactividad, valorando la omisión de las normas tributarias en el texto final frente a la mención en el anteproyecto. 2.4 Cuarta táctica. Enseñar a definir en cada caso cuál es el grado de retroactividad (auténtica o impropia), dado que ello influye en el examen de su constitucionalidad. 2.4.1 Doctrina del Tribunal Constitucional. 2.4.2 Retroactividad auténtica o de grado máximo. 2.4.3 Retroactividad impropia o de grado medio. 2.5 Quinta táctica. Subrayar que el grado de previsibilidad es uno de los factores relevantes a la hora de

decidir si los supuestos de retroactividad impropia vulneran el principio de seguridad jurídica. 2.6 Sexta táctica. Subrayar que el alcance o la importancia cuantitativa de la medida es uno de los factores relevantes a la hora de decidir si los supuestos de retroactividad impropia vulneran el principio de seguridad jurídica. 3. En común en la investigación: la defensa a ultranza del análisis constitucional del Derecho Financiero y Tributario. ¿Cuáles son los asuntos pendientes de construcción o reconstrucción en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de retroactividad? Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN. NUESTROS PUNTOS EN COMÚN

Los libros homenaje se prestan a utilizar muy distintos enfoques y yo, reconozco que por falta de tiempo, he optado por abandonar cualquier pretensión investigadora o doctrinal, y en su lugar, dedicarme a pensar qué tenemos en común el homenajeado y yo. Es lo único que me puedo permitir, si quiero llegar a participar dentro de plazo en esta obra colectiva tan merecidamente consagrada a Ángel Aguallo, y por supuesto que quiero, aunque sea sacrificando el interés científico de mi aportación. Ojalá esta decantación necesaria por el tipo de enfoque se convierta más que en un problema en una oportunidad para hacer algo más personal, dirigido ex profeso al recuerdo de Ángel Aguallo.

Y lo primero que quiero resaltar es nuestro vínculo coincidente con las promotoras de esta publicación: Ángel Aguallo fue el director de tesis de Esther Bueno y yo he sido el director de tesis de Ana Molina (codirector para ser exactos, junto con mi compañero Luis Toribio). Somos pues los dos directores de las dos directoras del libro, lo cual no deja de representar una significativa comunión. Es evidente que, por el homenajeado, pero también por ellas, Esther y Ana, no podía dejar de intervenir aquí, no podía desentenderme y quedar ausente.

2. EN COMÚN EN LA DOCENCIA: A LA CONQUISTA DE LOS ESTUDIANTES, CON LA IDEA DE FACILITARLES LAS COSAS CON MANUALES Y LEGISLACIONES. UN REPASO SIMPLEMENTE *MANUALÍSTICO* AL ASUNTO DE LA RETROACTIVIDAD

Si me planteo qué tengo en común con Ángel Aguallo en el plano de la docencia, tengo que empezar centrándome en la faceta pasiva de la docencia, puesto que ambos compartimos clases en el bachillerato y compartimos clases en la carrera. Hemos tenido los mismos profesores, los mismos compañeros y experiencias simultáneas.

A partir de esa etapa estrictamente formativa (digo estrictamente porque formativas lo siguieron siendo después, ese interés por aprender o esa necesidad incluso nunca se abandona), entramos juntos en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario y compartimos sede hasta que se fue de Letrado al Tribunal Constitucional.

Y en el ejercicio de la actividad docente, relativamente fugaz en el caso de Ángel y persistente en el mío, creo encontrar rasgos similares.

Por un lado, me parece que –cada uno con su personalidad– teníamos una concordante preocupación por hacer nuestras clases de algún modo diferentes, originales. Y ello se lo achaco en buena medida a la profesora que más nos influyó en el Instituto Martínez Montañés, la muy querida y admirada Carmen Calderón. Ella nos dejó un sello «calderoniano» que hemos aplicado modestamente en las clases, nos insufló una clara inclinación hacia la originalidad, nos trasladó la idea de que no podíamos ser en ningún caso anodinos y que había que hacer un esfuerzo pasional por el dinamismo. Y si hablamos de originalidad, Ángel Aguallo a fe que lo era, sus clases eran muy especiales, vehementes y agudas, de manera que no dejaba indiferente a nadie, admiradores y detractores.

Por otro lado, hay una característica en la que nos siento identificados, cual es la obsesión por captar la atención de los estudiantes, por conquistarles para lograr de camino ayudarles en su obligación de aprendizaje, procurando que se cumplan no solo los requisitos curriculares (en la faceta formal) sino que se despierten inquietudes o vocaciones relacionadas con los contenidos del Derecho Financiero y Tributario (en la faceta material). Esto es, tratar de suscitar una verdadera militancia con el profesor y con la asignatura, que les conduzca a una sensación de placer (sí, esa es la palabra, no se trata de un error) dentro de nuestra aparentemente árida materia.

Precisamente por la firme intención de ayudar de verdad o en profundidad a los estudiantes, nos implicamos en la elaboración de materiales que les resulten útiles. Durante años, estuvimos publicando los dos, junto con nuestro compañero Florián García Berro, una legislación en la editorial Tirant lo Blanch. Y estoy convencido de que, en caso de no haber dejado la Universidad, hubiera sido el artífice de manuales particularmente valiosos.

Yo, al mantener mi vínculo universitario, sí he intentado llevar a la práctica esos aspectos que subrayaba: el servicio a los estudiantes tratando de facilitarles las cosas con herramientas de consulta que amén de su utilidad práctica tuvieran dosis suficientes de originalidad, porque lo original, lo diferente, puede animarles a adentrarse en la materia y comprenderla.

Eso lo he ido aplicando a los manuales en los que me he involucrado desde hace tiempo. Es el caso de «Las claves de los procedimientos tributarios. Este

libro está basado en supuestos “no” reales: series de televisión», elaborado junto a mi cómplice habitual en estas historias, Luis Toribio, y que defendíamos con estas palabras: «El esfuerzo divulgativo por acercar el funcionamiento de los procedimientos tributarios a los interesados en la materia se verá apoyado por el peso que se concede en el libro a las series de televisión (de hecho, el libro se estructura en ‘temporadas’ y cada ‘temporada’ en “episodios”). Las referencias a distintas series, utilizando sus personajes para dar nombre a los protagonistas de los supuestos prácticos, constituye uno de los valores diferenciales de la presente obra, sirviendo de excusa para relajar la carga que siempre supone adentrarse en el complejo mundo de la fiscalidad». Y es el caso también de otro manual, «Los impuestos. Compendio de Derecho Fiscal», publicado en Tirant lo Blanch, en el que colaboro con grandes compañeros (Florián García Berro, Leonor Toribio, Luis Toribio) y además grandes amigos en su día de Ángel Aguallo (como Ignacio Pérez Royo y Juan Martín); en esta ocasión, cada capítulo se acompañaba de 40 casos prácticos con preguntas tipo test cuyos protagonistas eran cantantes, grupos o canciones famosas (con la denominación cada bloque de «Los 40 principales del IRPF», «Los 40 principales del IVA»...).

Como botón de muestra de esa estrategia docente, y ya que el tema inicialmente asignado para mi entrega en este libro, del que no quiero renegar por completo, era el de la retroactividad, voy a reproducir a continuación, dentro del manual que estoy utilizando en los últimos cursos, el tema del programa dedicado a la aplicación temporal de las normas tributarias. Así se podrá observar que opto por la simplicidad en el mensaje (son más bien unos apuntes esquemáticos) contando con que ese lenguaje es el que más ayuda a los estudiantes; y se podrá observar la intención de hacerlo original y por ende potencialmente cercano y atractivo para sus destinatarios. El manual lleva por título «Entrenamientos de Derecho Tributario. Casos prácticos de futbolistas», y se presenta así en su contraportada: «¿Cómo enfocar la formación en Derecho Tributario de una manera entretenida, que capte la atención de los lectores? Esta obra intenta separarse de los manuales al uso, sin perder de vista los objetivos didácticos de los mismos. Cada tema estará dedicado a un equipo de fútbol y el entrenador irá usando las tácticas apropiadas para lograr un aprendizaje cómodo y eficaz del Derecho Tributario. Cada tema irá acompañado de un cuestionario de 11 casos prácticos, protagonizados por los 11 jugadores del equipo, con el que se pondrá a prueba si se ha conseguido la asimilación de los contenidos. Se puede acudir al V. A. R. (Verificación de los Aciertos en las Respuestas), situado en las páginas finales del libro, cuando surja alguna duda en la resolución de los casos prácticos. ¡Que comience el partido!».

Pues he aquí los apartados dedicados en nuestro manual a la aplicación temporal de las normas tributarias y la retroactividad.

2.1 **Primera táctica. Analizar la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, sabiendo situar por un lado el momento de la entrada en vigor de la norma y por otro lado cuándo comenzará a aplicarse la nueva norma al tributo o los tributos afectados**

¿Cuáles son los criterios de aplicación de las normas tributarias? Hay que distinguir criterios temporales, territoriales e interpretativos. Y comenzaremos por los criterios de aplicación en el tiempo.

¿Cuál es exactamente el espacio temporal en el que está vigente una norma? Debemos tener claro el comienzo y el cese de la vigencia de las normas tributarias.

2.1.1 COMIENZO DE LA VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Cuando se aprueba una nueva norma tributaria, tenemos que analizarla desde la perspectiva temporal, distinguiendo entre dos cuestiones diferentes: su entrada en vigor y su aplicación efectiva.

a) Momento de la entrada en vigor.

La primera fecha que debemos situar con exactitud en el calendario de la norma tributaria es la fecha de su entrada en vigor.

El artículo 10.1 de la Ley General Tributaria indica que «las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa».

La Ley General Tributaria no hace sino seguir la línea del artículo 2.1 del Código Civil. Por tanto:

– En primer lugar, hay que observar qué ha establecido la propia norma sobre su entrada en vigor y ese es el criterio preponderante. Es frecuente que las normas tributarias no se conformen con la regla de los 20 días sino que dispongan otra cosa. Es muy normal que en una disposición final de la ley se especifique la entrada en vigor al día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial; o en el ámbito tributario también es normal la entrada en vigor el 1 de enero.

– En segundo lugar, solo si la norma tributaria no dispusiera nada, se aplicará el criterio de los veinte días naturales de *vacatio legis*. Es decir, si una ley se publica por ejemplo en el *BOE* de 7 de octubre, sin pronunciarse sobre su entrada en vigor, entra en vigor el 27 de octubre.

b) Momento de la aplicación a los tributos concretos.

La fecha de la entrada en vigor no es todavía el criterio definitivo para situar con exactitud la aplicación temporal de la norma tributaria, porque lo importante es tener claro cuándo empieza a aplicarse de manera efectiva, es decir, a qué tributos concretos se les va a aplicar ya la nueva norma. No es necesariamente lo mismo entrada en vigor que aplicación de la norma.

En este sentido, el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria indica que «salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento».

De nuevo nos encontramos con un criterio que se aplica solo subsidiariamente, si no se dispone lo contrario. En primer lugar, se seguirá lo que disponga expresamente la norma sobre el momento de su aplicación. Pero si no lo dispone, una vez que tenemos debidamente situada la fecha de la entrada en vigor, tendremos que fijarnos en qué naturaleza tiene el tributo que haya sido afectado por la nueva norma para ver cuándo se aplica:

– Si es un tributo sin periodo impositivo, la nueva norma se aplica a los tributos que se devenguen justo a partir de su entrada en vigor. Por ejemplo, si una reforma del IVA entra en vigor el 6 de noviembre de 2025, pues a las operaciones que se devenguen a partir del 6 de noviembre de 2025, ya se les aplica la reforma.

– Si es un tributo con periodo impositivo, la nueva norma se aplica a los tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde el momento de la entrada en vigor. Por ejemplo, si una reforma del IRPF entra en vigor el 6 de noviembre de 2025, como el primer periodo impositivo que se inicia a partir de ese momento es ya el periodo impositivo que comienza el 1 de enero de 2026, pues se aplicará al IRPF-2026, IRPF que se declara ya en 2027.

2.1.2 CESE DE LA VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

En cuanto al cese de la vigencia de las normas tributarias, puede producirse por los siguientes motivos fundamentales:

a) Derogación.

En relación con la derogación, el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria hace una llamada a la derogación expresa: «Las leyes y los reglamentos que

modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas». Pero es evidente que al ser una ley ordinaria, ninguna capacidad de vincular tiene este mandato de la Ley General Tributaria frente a otras leyes (e incluso para los reglamentos, sería difícil anular un reglamento por incumplimiento del art. 9.2). Por tanto, si una nueva ley procede a la derogación tácita, dado que la ley posterior deroga a la ley anterior con la que resulte incompatible, nada puede objetarse.

En ocasiones nos podemos encontrar con fenómenos de «ultraactividad» de las normas derogadas, es decir, que alguna norma siga teniendo ciertos efectos con posterioridad a su derogación. Por ejemplo, la deducción por adquisición de vivienda fue suprimida de la Ley del IRPF, pero pueden seguir aplicándola quienes compraron la casa antes del 1 de enero de 2013.

b) Transcurso del plazo de vigencia.

La regla general es la vigencia indefinida de las normas tributarias. Así lo señala el artículo 10.1 de la Ley General Tributaria, según el cual las normas tributarias «se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado».

Si excepcionalmente se señalara de manera expresa un plazo de vigencia concreto, al término de dicho plazo se produciría el cese automático de la vigencia de la norma.

Debe quedar claro que la vigencia indefinida es una regla general que se aplica a todas las normas tributarias, incluidas aquellas que formen parte de la Ley anual de Presupuestos. Para que las normas tributarias incluidas en la Ley de Presupuestos tuvieran vigencia anual, tendrían que advertirlo expresamente.

c) Declaración de inconstitucionalidad.

Si una sentencia del Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de alguna ley tributaria, ello supone su nulidad y la consiguiente expulsión del ordenamiento tributario.

En este punto, conviene llamar la atención sobre la eficacia prospectiva que suele sostener el Tribunal Constitucional en las sentencias en las que declara inconstitucional alguna ley en materia tributaria, para evitar que la Hacienda Pública tenga que devolver el impuesto ya recaudado, aunque ahora se declare inconstitucional. En lugar de extender los efectos de la nulidad retroactivamente y sin limitación, lo habitual es que el Tribunal declare que no se pueden revisar ya aquellas obligaciones tributarias que, a la fecha de dictarse

la sentencia, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. E incluso considera situaciones consolidadas no revisables las liquidaciones administrativas que no hayan sido impugnadas o las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada antes de dictarse la sentencia.

Caso práctico.

Luiz Lúcio Reis Júnior, que llegó en el verano de 2024 al Villarreal, ha mejorado su situación económica en comparación con los otros equipos en los que estuvo. Y por eso no para de buscar en internet cuánto tendrá que pagar en el IRPF. Además, con la noticia de que posiblemente jueguen en Miami, se ha dedicado a estudiar los Convenios para evitar la doble imposición, en concreto el de España y Estados Unidos, para ver si este le afectará en su situación tributaria. Como pasa todo el tiempo estudiando, ha escuchado que, al parecer, el 11 de febrero de 2025 se publicó en el *BOE* la Ley 2/2025, de 10 de febrero, que modificaba la Ley del IRPF, y ha entendido que con esa reforma habrá que pagar más.

Si no dispone expresamente nada sobre su entrada en vigor, indique en qué año este jugador tendría que presentar la primera declaración del IRPF en la que se aplicaría esa modificación.

Respuesta: 2027 (periodo impositivo de 2026).

2.2 **Segunda táctica. Continuar el análisis de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, aclarando la necesidad de distinguir no entre tributos periódicos o instantáneos sino entre tributos con o sin periodo impositivo**

Hemos visto que el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria se pronuncia sobre el inicio de aplicación de las nuevas normas tributarias: «se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento».

Estos dos criterios diferenciados resultan claros para los tributos instantáneos y para los tributos periódicos con periodo impositivo. Pero hay una zona intermedia en la que conviene detenerse algo más:

– Debemos recordar que hay impuestos periódicos sin periodo impositivo (en concreto, el Impuesto sobre el Patrimonio y el IBI). Por tanto, las refor-

mas de estos impuestos (salvo que expresamente digan otra cosa) se aplicarán al primer impuesto que se devengue desde el momento de la entrada en vigor.

– Dado que lo relevante en estos casos es el momento del devengo del impuesto, debemos tener claro cuándo se produce el devengo. El artículo 21.1 de la Ley General Tributaria define el devengo como «el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal». En los impuestos instantáneos (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, IVA, ITPAJD...), no hay en general ningún problema en la determinación de la fecha del devengo, que se hará coincidir normalmente con el momento exacto de la realización del hecho imponible (qué día se ha producido el fallecimiento, qué día se ha realizado la compraventa...). Pero en los impuestos periódicos sin periodo impositivo, encontramos soluciones diferentes en nuestra legislación: el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio se sitúa el 31 de diciembre de cada año (es decir, el Impuesto sobre el Patrimonio del año 2025 se devenga el 31 de diciembre de 2025); mientras que el devengo del IBI se sitúa el 1 de enero de cada año (es decir, el IBI del año 2025 se devengó el 1 de enero de 2025).

Estas aclaraciones tendrán especial importancia a la hora de calificar cuál es el grado de retroactividad de las normas retroactivas, como veremos enseguida.

Caso práctico.

Logan Costa es un futbolista francés con orígenes caboverdianos, y tras jugar con la selección de Francia en las categorías sub-16, sub-17 y sub-19, optó por jugar en la selección absoluta de Cabo Verde. El último partido para el que fue convocado se disputó entre Cabo Verde y Georgia el 8 de junio de 2025.

Precisamente el 8 de junio de 2025, se publicó en el Boletín Oficial del Estado una Ley que modifica el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin indicar nada sobre su entrada en vigor.

En tal caso, ¿cuál de las siguientes afirmaciones es correcta?

- A. Dicha Ley se aplicará al Impuesto sobre el Patrimonio de 2026 y al IBI de 2026.
- B. Dicha Ley se aplicará al Impuesto sobre el Patrimonio de 2025 y al IBI de 2026.
- C. Dicha Ley se aplicará al Impuesto sobre el Patrimonio de 2026 y al IBI de 2025.
- D. Dicha Ley se aplicará al Impuesto sobre el Patrimonio de 2025 y al IBI de 2025.

Respuesta: B

2.3 **Tercera táctica. Tener clara cuál es la posición de la Constitución sobre la retroactividad, valorando la omisión de las normas tributarias en el texto final frente a la mención en el anteproyecto**

En relación con la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, el principal problema que se suscita es el de la retroactividad.

¿Es posible la retroactividad en materia tributaria? ¿Pueden aprobarse normas tributarias que extiendan sus efectos a situaciones anteriores a su vigencia?

La primera idea que hay que trasladar es que no existe una prohibición constitucional de la retroactividad en el ámbito tributario.

La Constitución, en el artículo 9.3, lo que garantiza es «la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Y no cabe subsumir a las normas tributarias dentro de ellas (salvo las normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias, claro está). Como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, las normas tributarias no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden a un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1. En un Estado social y democrático de Derecho el tributo debe ser contemplado con naturalidad, como una exigencia solidaria, lejos del carácter odioso o rechazable propio del Estado liberal.

Conviene recordar que las normas tributarias sí estaban expresamente incluidas en el Anteproyecto de Constitución entre las normas para las que regía el principio de irretroactividad, pero fueron eliminadas de la redacción final, lo cual es significativo porque refleja la idea de que el tributo no puede contemplarse como una restricción de derechos individuales.

Por tanto, no debe haber especialidades para el ámbito tributario en el tema de la retroactividad. Si no hay especialidades, hay que observar la regla general del artículo 2.3 del Código Civil, en virtud de la cual «las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusiesen lo contrario».

Todo ello se confirma en el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria, que señala dos aspectos importantes de la cuestión:

– «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo». Es decir, la misma regla del Derecho Común. De entrada, no tienen efecto retroactivo, pero se matiza a continuación que salvo que se disponga lo contrario, lo cual significa que no está descartada, que no está prohibida la retroactividad.

– «No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado». En línea con el artículo 9.3 de la Constitución, no solo se aplica un principio de irretroactividad absoluta de las normas sancionadoras, sino un principio de retroactividad automática para estas mismas normas sancionadoras, si resultan favorables. Obsérvese que la Ley General Tributaria menciona no solo a las normas sobre infracciones y sanciones sino también a las normas sobre recargos. Resulta a primera vista sorprendente o incoherente porque la Ley General Tributaria se esfuerza en su articulado en distinguir la naturaleza punitiva de las sanciones frente a la naturaleza meramente persuasiva e incluso incentivadora de los recargos. Los recargos no son sanciones y ello se observa por ejemplo en el concepto de deuda tributaria del artículo 58 de la Ley General Tributaria: los recargos sí forman parte del concepto de deuda tributaria, junto con la cuota y los intereses de demora; mientras que las sanciones no forman parte del concepto de deuda tributaria, por su naturaleza sustancialmente distinta. Sin embargo, a los efectos de la retroactividad se descarta ese criterio de delimitación y se coloca a sanciones y recargos en igualdad de condiciones, de manera que si se aprueba una reforma del régimen de recargos que resulte beneficiosa (como la llevada a cabo por la Ley 11/2021), se aplicará retroactivamente a los supuestos que no hubieran ganado todavía firmeza, exactamente igual que si fueran sanciones.

Caso práctico.

Adrià Altimira es muy aficionado a las apuestas, pero claro, al ser un profesional del deporte, no debe participar en juegos relacionados con su actividad. Lo que hace para quitarse el gusanillo es organizar él mismo apuestas con los amigos con cualquier cosa que se le ocurra: que cuántos años tiene Pilar Rubio; que quién va a ganar el Oscar al mejor actor secundario; que si va a llover en la Semana Santa, en las Fallas o en la Feria de Sevilla.

En fin, ahora que van en el autobús tras jugar un importante partido, les plantea a los compañeros de los asientos cercanos una curiosa apuesta en relación con una reciente Ley que ha reformado las sanciones y los recargos en materia tributaria. Sobre la eventual retroactividad de dicha Ley, les da cinco opciones para que elijan:

A. Se aplica retroactivamente si es más favorable tanto a las sanciones como a los recargos.

B. Se aplica retroactivamente si es más favorable a las sanciones, pero no a los recargos.

C. Se aplica retroactivamente si es más favorable a los recargos, pero no a las sanciones.

D. Se aplica retroactivamente si es desfavorable tanto a las sanciones como a los recargos.

E. Se aplica retroactivamente si es desfavorable a las sanciones, pero no a los recargos.

Respuesta: A.

2.4 **Cuarta táctica. Enseñar a definir en cada caso cuál es el grado de retroactividad (auténtica o impropia), dado que ello influye en el examen de su constitucionalidad**

La retroactividad supone extender los efectos de las normas a situaciones anteriores a su vigencia.

Ya sabemos que la retroactividad es posible en Derecho Tributario, si así se dispone expresamente. Ahora bien, el hecho de admitir la retroactividad de las normas tributarias, porque no les afecta la prohibición del artículo 9.3 de la Constitución no significa que siempre y en cualquier circunstancia sea legítima. Puede no serlo cuando vulnere algún otro principio constitucional, en particular, el principio de seguridad jurídica consagrado en el mismo artículo 9.3.

2.4.1 DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Para el Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica:

– No puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente.

– Ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (por ejemplo, pueden suprimirse los beneficios fiscales y nadie puede alegar derechos adquiridos, si se respetan en las disposiciones transitorias algunos beneficios fiscales –como ocurre con la derogada deducción por adquisición de vivienda mientras sigan pagándola– es por voluntad legislativa y no porque lo exija el principio constitucional de seguridad jurídica).

– Pero sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad.

En definitiva, las normas tributarias retroactivas afectan sin duda a la seguridad jurídica, pero solo la vulnerarían si representaran una retroactividad arbitraria o no razonable. Cuestión que hay que resolver caso por caso.

¿En qué va a consistir el examen por parte del Tribunal Constitucional de la vulneración o no del principio de seguridad jurídica por las normas tributarias retroactivas?

1. Del grado de retroactividad de la norma cuestionada.
2. De las circunstancias particulares de cada caso concreto.

Vamos a distinguir dos grados de retroactividad:

2.4.2 RETROACTIVIDAD AUTÉNTICA O DE GRADO MÁXIMO

La retroactividad se califica como retroactividad auténtica o de grado máximo cuando la norma afecta a situaciones de hecho producidas con anterioridad a dicha norma y ya concluidas.

¿Son inconstitucionales los supuestos de retroactividad auténtica?

No necesariamente. Ya hemos señalado que además de valorar el grado de retroactividad de la medida, hay que examinar en todo caso las circunstancias particulares del caso, incluso cuando se trata de retroactividad auténtica.

Pero es cierto que ante la retroactividad auténtica el criterio del Tribunal Constitucional es muy estricto, porque el sacrificio de la seguridad jurídica es mayor. De modo que será inconstitucional, salvo que concurran exigencias cualificadas de interés general o del bien común, que justifiquen la adopción de la norma retroactiva.

2.4.3 RETROACTIVIDAD IMPROPIA O DE GRADO MEDIO

La retroactividad se califica como retroactividad impropia o de grado medio cuando la norma incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas.

Ello es así fundamentalmente en los impuestos periódicos con periodo impositivo: si se produce la reforma del impuesto cuando el periodo impositivo se ha iniciado y aún no ha finalizado, lo natural sería que se aplicara al periodo impositivo siguiente, pero si se opta expresamente por aplicarla al periodo impositivo en curso, se trata de un supuesto de retroactividad (el hecho imponible de la obtención de renta en el año ya ha comenzado a realizarse), pero un supuesto de retroactividad impropia y no auténtica (la realización del hecho imponible aún no ha concluido).

Aclaraciones.

– En los impuestos periódicos con periodo impositivo es donde puede darse la retroactividad impropia, pero también puede darse la retroactividad auténtica. Por ejemplo, en el IRPF si se aprueba una reforma del IRPF del periodo 2025 en septiembre de 2025, es un caso claro de retroactividad impropia; pero si se aprueba una reforma del IRPF del periodo 2025 en febrero de 2026, cuando ya ha concluido el periodo impositivo y se ha devengado el impuesto, se trata de una retroactividad auténtica.

– En los impuestos instantáneos no tiene sentido la calificación de retroactividad impropia: o hay retroactividad auténtica si ya se ha devengado el tributo, o no hay retroactividad si aún no se ha devengado el tributo porque no se ha realizado el hecho imponible.

– En los impuestos periódicos sin periodo impositivo tampoco tiene sentido la calificación de retroactividad impropia, por la misma argumentación aplicable a los impuestos instantáneos. Por ejemplo, si se aprueba una reforma del Impuesto sobre el Patrimonio en noviembre de 2025 para aplicarse al Impuesto de 2025, como se devenga el 31 de diciembre de 2025, pues no ha habido ningún tipo de retroactividad, la norma se va a aplicar a un impuesto devengado con posterioridad a su aprobación. El hecho de que la reforma se produzca a lo largo del año 2025 no merece ser tenido en cuenta, ya que no hay periodo impositivo como tal, no tiene relevancia jurídica lo que ocurra durante el año, sino que solo importa la situación a 31 de diciembre. Por tanto, no puede hablarse de retroactividad ni siquiera impropia.

– En los impuestos periódicos con periodo impositivo en los que el devengo se sitúa el 1 de enero, el primer día del periodo impositivo (es lo que ocurre con el IAE y con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), si se produce una reforma a lo largo del año que afecta a ese periodo impositivo, se trata de un supuesto de retroactividad impropia, porque el periodo impositivo todavía no ha concluido, aunque ya se haya producido el devengo cuando se aprueba la reforma (el hecho de que el legislador haya decidido

colocar el devengo al inicio del periodo impositivo, en lugar de al final, como parece aconsejable, no impide calificación de retroactividad impropia). Así lo señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia 126/1987, de 16 de julio, sobre la tasa del juego.

¿Son constitucionales los supuestos de retroactividad impropia?

No necesariamente. Insistimos en que la determinación del grado de retroactividad es solo un primer paso, necesario e importante, pero no definitivo, y que en todo caso, sea cual sea el grado de retroactividad, hay que analizar las circunstancias del caso para poder llegar a una conclusión de constitucionalidad o inconstitucional.

Es cierto que ante la retroactividad impropia el criterio del Tribunal Constitucional no es tan severo, pero igual que señalamos que la retroactividad auténtica puede ser constitucional en supuestos extremos (exigencias cualificadas de interés general), tenemos que advertir ahora que la retroactividad impropia puede ser declarada inconstitucional.

En los casos de retroactividad impropia, habrá que analizar las circunstancias específicas del supuesto concreto, haciendo una ponderación de los diferentes elementos que concurren, los diferentes bienes en conflicto (la seguridad jurídica y otros bienes constitucionalmente protegibles, como el interés fiscal).

Según el Tribunal Constitucional, los factores a tener en cuenta son fundamentalmente tres:

- La finalidad de la medida adoptada (en la retroactividad impropia no se exige con tanto rigor que concurren finalidades muy cualificadas, como en la auténtica, pero sí debe haber una finalidad legítima suficientemente justificada, como por ejemplo situaciones de déficit público u otras razones de política económica).

- La previsibilidad de la medida adoptada.

- El alcance o la importancia cuantitativa de la medida adoptada.

Caso práctico.

Rafa Marín nació en Carmona y cada vez que llega su cumpleaños, dedica un rato a mirar en internet qué cosas importantes pasan esa misma fecha. Por ejemplo, cuando cumplió los 23 años, el 19 de mayo de 2025, se publicó en el *BOE* la Ley 4/2025, que modifica la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con efectos desde el 1 de abril de 2025.

¿Cuál o cuáles de las siguientes afirmaciones son correctas en relación con dicha Ley?

A. Nos encontramos ante un supuesto de retroactividad auténtica o de grado máximo, que es inconstitucional en todo caso.

B. Nos encontramos ante un supuesto de retroactividad auténtica o de grado máximo, pero ello no significa que sea inconstitucional en todo caso.

C. Nos encontramos ante un supuesto de retroactividad impropia o de grado medio, que es inconstitucional en todo caso.

D. Nos encontramos ante un supuesto de retroactividad impropia o de grado medio, pero ello no significa que sea inconstitucional en todo caso.

Respuesta: B.

2.5 **Quinta táctica. Subrayar que el grado de previsibilidad es uno de los factores relevantes a la hora de decidir si los supuestos de retroactividad impropia vulneran el principio de seguridad jurídica**

Hemos mencionado la mayor o menor previsibilidad de la medida como uno de los factores que van a ser tenidos en cuenta para dictaminar si un supuesto de retroactividad impropia es o no inconstitucional.

¿Cómo se mide el grado de previsibilidad de una norma tributaria retroactiva?

Es difícil formular criterios precisos, pero en general debe influir la cercanía o lejanía de la reforma en relación con las situaciones a las que afecta.

Así, parece evidente que no es lo mismo una reforma de un impuesto periódico en las fechas iniciales del periodo impositivo que en las fechas finales.

Siempre que se apruebe una norma cuando el periodo impositivo ya ha comenzado, se puede hablar de retroactividad (impropia), pero en términos comparativos resulta más tolerable ese caso que si se aprueba cuando el periodo impositivo está cerca de su finalización. La retroactividad es igualmente impropia, porque aún no ha terminado el periodo impositivo, pero habrá más posibilidades de que se declare inconstitucional porque a esas alturas resulta menos previsible un cambio sobrevenido de la normativa aplicable.

En este tema del grado de previsibilidad el Tribunal Constitucional sentó una discutible doctrina en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre. Expongamos el caso:

- El 21 de julio de 1992 se aprobó un decreto-ley que elevaba el IRPF del periodo impositivo 1992.
- El decreto-ley fue tramitado como ley, conteniendo la misma subida del IRPF, ley que se aprobó el 24 de noviembre.
- El decreto-ley fue declarado inconstitucional y nulo por vulneración de los límites materiales al decreto-ley del artículo 86 de la Constitución.
- La ley fue examinada para ver si vulneraba el principio de seguridad jurídica.
- Era un supuesto de retroactividad impropia, en el que había que tener en cuenta los factores consabidos de la finalidad, el grado de previsibilidad y la importancia cuantitativa.
- Pues bien, en cuanto al grado de previsibilidad parecía un caso grave de retroactividad impropia al haberse aprobado la ley en noviembre.
- Sin embargo, para el Tribunal Constitucional, el decreto-ley generó en la práctica un «efecto anuncio» sobre la subida del IRPF, y no debe prescindirse de dicho efecto por el hecho de que el decreto-ley fuera posteriormente declarado inconstitucional, lo que hizo que se valorara la fecha de julio y no la de noviembre para calibrar el grado de previsibilidad de la ley. Un decreto-ley anulado convirtió de hecho en suficientemente previsible la aplicación retroactiva de la ley posterior.

Caso práctico.

Willy Kambwalla sabe que otros compañeros del Villarreal se han copiado de la manía de Rafa Marín y también van a ver qué pasó el día de su cumpleaños.

- Valou observa que una Ley publicada en el *BOE* de 22 de diciembre de 2025 reforma el IRPF del periodo impositivo 2025.
- Buchanan observa que una Ley publicada en el *BOE* de 8 de febrero de 2025 modifica el IRPF del periodo impositivo 2025.

¿Existe retroactividad en estos casos? (en caso afirmativo, indique qué grado de retroactividad). ¿En cuál de esos dos «cumpleaños» habría más posibilidades de que la Ley se declarara inconstitucional por vulneración del principio de seguridad jurídica?

Respuesta: Sí, retroactividad impropia en ambos casos. Más posibilidades de inconstitucionalidad en el caso de Valou.

2.6 **Sexta táctica. Subrayar que el alcance o la importancia cuantitativa de la medida es uno de los factores relevantes a la hora de decidir si los supuestos de retroactividad impropia vulneran el principio de seguridad jurídica**

Otro de los factores que van a ser tenidos en cuenta para dictaminar si un supuesto de retroactividad impropia es o no inconstitucional es el mayor o menor alcance de la medida tomada con efectos retroactivos.

Es evidente que no pueden asimilarse aquellos supuestos en los que se produce un incremento notable de la obligación tributaria de los ciudadanos, a aquellos otros en los que se produce un incremento reducido o incluso insignificante. La seguridad jurídica sufre en mayor o menor medida dependiendo de la importancia cuantitativa de la reforma.

Cuanto más moderados sean los aumentos en el importe del tributo, más posibilidades hay de que se declare constitucional la medida retroactiva.

Hablamos solo de mayores o menores posibilidades, pero hay que terminar insistiendo en que la decisión se tomará en cada caso mediante la ponderación conjunta de los tres factores que hemos presentado.

Caso práctico.

Renato Veiga es el dorsal 12 (dividido entre 2 sería el 6) y ha contratado al Sr. Buscador, de profesión detective, para que rastree en la prensa y en las redes si se hace un uso adecuado de su nombre o hay comentarios inciertos o difamatorios. El Sr. Buscador se ha puesto manos a la obra y está ahora investigando un caso delicado en la Universidad de Sevilla, porque ha encontrado un libro en el que hacen preguntas con futbolistas y una de ellas menciona a Renato, aunque no le encuentra mucho sentido a lo que dice. «¿Cuál es la pregunta?», quiere saber Renato con máxima ansiedad. Y el Sr. Buscador se la reproduce:

Renato Veiga ha sido nombrado Presidente del Congreso de los Diputados y para familiarizarse con su nuevo puesto en el poder legislativo, está mirando en el Boletín Oficial del Estado las anteriores leyes que se han publicado en esta legislatura. Le han llamado especialmente la atención dos de ellas, aprobadas el mismo día:

– La Ley 10/2025, de 30 de junio, publicada en el *BOE* de 1 de julio de 2025, modifica el IRPF del periodo impositivo 2025, estableciendo una subida de siete puntos porcentuales en los tipos de gravamen del impuesto.

– La Ley 11/2025, de 30 de junio, publicada en el *BOE* de 1 de julio de 2025, modifica el IRPF del periodo impositivo 2025, estableciendo una deducción de la cuota de 17 euros para quienes estén federados en deportes de base.

¿En cuál de esos dos casos habría más posibilidades de que se declarara inconstitucional por vulneración del principio de seguridad jurídica? Y no vale decir que son casos muy «parejos».

Respuesta: La Ley 10/2025.

3. EN COMÚN EN LA INVESTIGACIÓN: LA DEFENSA A ULTRANZA DEL ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. ¿CUÁLES SON LOS ASUNTOS PENDIENTES DE CONSTRUCCIÓN O RECONSTRUCCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD?

Retomando la búsqueda del «parentesco» con Ángel Aguallo, ahora en el plano de la investigación, creo que algo que nos caracteriza de algún modo a los dos es la incorporación recurrente de la mirada constitucional. La necesidad de examinar cualquier comportamiento normativo desde el prisma de su acomodo a la Constitución. De Ángel Aguallo puede decirse que es un evidente especialista en todo aquello que tiene que ver con nuestra Carta Magna, no solo por su paso por el Tribunal Constitucional como letrado, sino por el marcado protagonismo que en sus publicaciones tuvieron los aspectos constitucionales. Baste citar su trabajo emblemático «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: hacia un Derecho Financiero Constitucional», que tuvo segunda entrega, «Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias», que vio la luz, no por casualidad, en la Revista española de Derecho Constitucional. Aunque abandonara pronto la Universidad, le dio tiempo a convertirse en máximo adalid de la interpretación en función de la Constitución y en pro de los designios constitucionales.

Por mi parte, modestamente, también he procurado prestar atención a los problemas de constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes de nuestra área (leyes o decretos-leyes, con demasiada frecuencia). «Una teoría constitucional del error de salto», «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional», «La posición del Tribunal Constitucional sobre el decreto-ley, a través de sus Autos de inadmisión a trámite de las cues-

tiones de inconstitucionalidad», son algunos ejemplos. Junto a los que debo citar la «Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario», que publiqué con Florián García Berro, otro elemento común en nuestras trayectorias.

No sería aventurado sostener que esta querencia por la perspectiva constitucional la heredamos Ángel y yo de nuestro maestro, Jaime García-Añoveros, que no es extraño que su correspondiente libro homenaje se titulara «Derecho Financiero Constitucional». A propósito del papel iluminador jugado por don Jaime, no sobra traer a colación un detalle en relación con la codirectora de esta obra, Ana Molina. Ya señalé que he sido el director de su tesis doctoral, pero no en solitario, y no solo porque fue codirigida por mi compañero, amigo y a la sazón discípulo, Luis Toribio, sino porque la «codirección» de Ana es aún más amplia, dado que en el fondo siento que ella reconoce como verdaderos maestros, al menos en la etapa inicial en la que se forja la vocación universitaria, a Jaime García-Añoveros y a Ángel Aguallo, con lo cual todo queda más estrechamente reunido.

Pero no quiero cerrar estas líneas, ya que he destacado la inquietud compartida por el análisis constitucional del Derecho Financiero y Tributario, sin un breve comentario que ponga en conexión el tema de la retroactividad con el papel de la jurisprudencia constitucional. En ese sentido, me voy a limitar a dejar apuntados algunos aspectos que me parecen susceptibles de mejora en la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto:

– La conveniencia de clarificar la existencia de impuestos periódicos sin periodo impositivo, que tiene su refrendo legal en el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria y que no fue adecuadamente alumbrada, a nuestro juicio, en la sentencia 149/2023, de 7 de noviembre, sobre el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ni en la sentencia ni tampoco en el voto particular).

– La conveniencia de pulir la calificación de los supuestos de retroactividad impropia o auténtica, desdoblándolos o generando nuevas categorías, como la «pseudorretroactividad» impropia, que se aplicaría a los impuestos periódicos sin periodo impositivo, en los que no hay aparentemente retroactividad, a pesar de que sí pueda haber merma evidente de la seguridad jurídica; o la retroactividad auténtica «agravada», que se produciría en aquellos casos en que la reforma tiene lugar cuando el impuesto no solo se ha devengado, sino que se ha iniciado ya el plazo de autoliquidación.

– La conveniencia de rechazar o al menos criticar la ubicación del devengo en el primer día del periodo impositivo, que violenta la definición clásica

ca del devengo como momento en el que se entiende perfeccionada la realización del hecho imponible, frente a la tolerancia mostrada en la sentencia 126/1987, de 16 de julio.

— La conveniencia de aclarar la calificación desde el punto de vista temporal en aquellos impuestos, como los Impuestos Especiales, que son considerados de fabricación y que no obstante apoyan su dimensión del devengo en la puesta al consumo, lo que dificulta la ubicación de las eventuales reformas dentro de los distintos grados de retroactividad, como se pudo apreciar en las distintas soluciones a las que llegaron las sentencias 197/1992, de 19 de noviembre y 234/2001, de 13 de diciembre.

Nada más, son simples esbozos que ya desarrollaré en futuros trabajos, no sometidos a plazo, con lo cual de alguna manera espero prolongar el homenaje a Ángel Aguallo, que en estas páginas se me quedaba corto.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, Á.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: hacia un Derecho Financiero Constitucional», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pp. 45-109.
- «Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias», *Revista española de Derecho Constitucional*, núm. 68, 2003, pp. 11-87.
- CUBERO TRUYO, A.: «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pp. 217-263.
- «Una teoría constitucional sobre el error de salto», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 147, 2010, pp. 639-689.
- «La posición del Tribunal Constitucional sobre el decreto-ley, a través de sus Autos de inadmisión a trámite de las cuestiones de inconstitucionalidad», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 7, 2015, pp. 125-142.
- *Los Impuestos. Compendio de Derecho Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
- CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Mergablum, Sevilla, 2003.
- CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Las claves de los procedimientos tributarios. Este libro está basado en supuestos no reales: series de televisión*. Aranzadi. Pamplona, 2020.

CUBERO TRUYO, A., TORIBIO BERNÁRDEZ, L. y TORRESCUSA CORDERO, A.: *Entrenamientos de Derecho Tributario (casos prácticos de futbolistas). Primera parte.* Amazon. Brétigny-sur-Orge, 2025.

CAPÍTULO 9

LA REGULACIÓN DE LA MATERIA TRIBUTARIA MEDIANTE DECRETOS-LEYES

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid

La regulación de la materia tributaria mediante Decretos-leyes es, cada vez más, una práctica habitual, lo que justifica el interés de los especialistas en esta materia por el estudio de esta clase o modalidad de normas jurídicas, a las que se describe en el apartado 1 del artículo 86 de nuestra Constitución –en adelante, CE–, en los siguientes términos: «En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general». Por su parte, el apartado 2 de ese mismo artículo 86 CE se refiere a la tramitación de los Decretos-leyes, debiendo destacarse de su contenido las referencias que se hacen al deber de que sean «inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados»»; indicando, a continuación, que el Congreso habrá de pronunciarse expresamente «en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación», así como a que habrá de hacerlo respecto de «su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá una procedimiento

especial y sumario». Por último, el apartado 3 de ese mismo artículo 86 CE establece que durante el plazo de treinta días a que se refiere el anterior apartado 2: «... Las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia».

Centrado fundamentalmente el presente análisis en lo que dispone el transcrito apartado 1 del artículo 86 CE, resulta evidente que para poder llevar a cabo dicho análisis será ineludible abordar las siguientes cuestiones: la especificación de las materias que pueden ser reguladas mediante Decretos-leyes; la exigencia ineludible de que cuando el Gobierno puede y debe excepcionalmente legislar una materia mediante esta modalidad de norma jurídica con rango de ley, es porque lo que ha de ser regulado demanda serlo con «extraordinaria y urgente necesidad»; y una tercera y última cuestión que habrá de tenerse en cuenta al evaluar la procedencia de legislar una determinada materia mediante Decreto-ley, es la de comprobar si las dos cuestiones antedichas están debidamente interrelacionadas en su regulación, en el sentido de que solo y todo lo que haya sido regulado en el correspondiente Decreto-ley habrá tenido que serlo por la «extraordinaria y urgente necesidad» de hacerlo.

La primera de esas cuestiones que va a ser analizada –a las que se acaba de hacer referencia en el párrafo anterior–, se propone determinar qué materias están excluidas de la posibilidad de ser reguladas mediante Decreto-ley, y que, de acuerdo con lo establecido en el transcrito apartado 1 del artículo 86 CE, habrán de serlo, concretamente, las referidas a «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I». Como es sabido, entre esos deberes está incluido el de contribuir, que contempla el artículo 31.1 CE, precepto este contemplado en el seno de la sección 2.^a –«De los derechos y deberes de los ciudadanos», integrada en el Capítulo II.– «Derechos y libertades», del Título I.– «De los derechos y deberes fundamentales», de nuestro texto constitucional.

Una interpretación literal de lo preceptuado en el transcrito apartado 1 del artículo 86 CE llevaría a la conclusión, indefectiblemente, de que la materia tributaria no puede regularse mediante Decretos-leyes. Debe advertirse, además, que dicha interpretación literal viene explícitamente avalada por la génesis parlamentaria de nuestro texto constitucional, ya que la expresión «derechos, deberes y libertades» del transcrito apartado 1 del artículo 86 CE fue defendida por el entonces diputado de Alianza Popular, M. Fraga Iribarne, para modificar con ella la expresión que recogía el proyecto original de ese texto constitucional, en el que se aludía, exclusivamente, a los «derechos y libertades». De esta manera, la reseñada y definitiva modificación permitió evitar, a su vez, la referencia expresa que se había propuesto anteriormente por el

mismo grupo parlamentario de Alianza Popular, según la cual el citado texto constitucional debería especificaba expresamente a que los Decretos-leyes no podían «establecer, modificar o suprimir tributos». Así pues, está claro que la redacción definitiva del artículo 86.1 CE refiriéndose a los «derechos, deberes y libertades», era menos «estricto» respecto de la imposibilidad de regulación mediante Decretos-Leyes de cualquier aspecto del deber de tributar.

Es evidente, sin embargo, que excluir todos los «deberes» de la posibilidad de ser regulados mediante Decreto-ley, y por lo tanto también el deber de tributar, no estaría racionalmente justificado, tal y como se tratará de motivar a lo largo de la presente colaboración. La referencia original recogida en el proyecto del texto constitucional se circunscribía, como se indicó en el párrafo anterior, únicamente a la no regulación por Decreto-ley de los «derechos y libertades», lo cual, debido a que también los «deberes» configuran el estatus jurídico-constitucional de los «ciudadanos» a que se refiere el citado apartado 1 del artículo 86 CE, comportaba la imposibilidad de su regulación mediante Decretos-Leyes. Téngase en cuenta que esta imposibilidad de excluir completamente la materia tributaria de la regulación mediante Decretos-leyes, impediría la más que razonable posibilidad de aprobar, mediante una norma de esa naturaleza, por ejemplo, la exoneración del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y/o del de Actividades Económicas de quienes hubieran sufrido daños en sus bienes de esa naturaleza y/o en la posibilidad de desempeñar tales actividades, con ocasión, por ejemplo, de la DANA del pasado mes de octubre del año 2024. Estas consideraciones ponen de manifiesto, en definitiva, la conveniencia de proceder, a continuación, a precisar el alcance de lo que ha de ser constitucionalmente adecuado y razonable de regular mediante Decreto-ley.

La contundencia de la aludida interpretación literal que se infiere de lo que se establece por una parte en el artículo 86.1 CE, y por otra de la no menos contundente y expresa mención a los «deberes» en el Título I CE, así como los inconvenientes que comportaba esa interpretación literal –a los que se ha hecho referencia en el párrafo anterior–, han obligado a la doctrina y a la jurisprudencia a manifestarse «bienintencionadamente» en pro de una interpretación que, en la medida de lo posible –si es que lo fuera–, se compatibilizara esa indeseable antinomia entre lo que es indiscutiblemente el resultado de la interpretación literal y las posibles consecuencias de aplicarla.

Entre la doctrina, Juan Martín Queralt considera, partiendo de la relación existente entre la reserva de ley y el Decreto-ley, que la posibilidad de regular mediante esta última modalidad de norma jurídica la materia tributaria debería circunscribirse a la regulación de aquellos aspectos «no cubiertos por el prin-

cipio de reserva de ley, es decir, en la regulación de todos los aspectos tributarios, exclusión hecha del establecimiento de tributos y la concesión de beneficios tributarios que afecten a los tributos del Estado». Sin embargo, resulta cuestionable la posibilidad que se desprende de la interpretación de tan reputado autor, por la cual se otorga un rango equivalente al de la ley ordinaria a lo que en el texto constitucional no se había estimado que debiera estar sujeto a reserva de ley, dado que no es discutible el reconocimiento de rango legal a todo lo que se regule mediante Decreto-ley, y ello indiscutiblemente conllevaría, entre otras consecuencias, el otorgar a la regulación de esa materia una jerarquía cuya derogación solo sería posible mediante otra norma posterior de rango legal, en contra de lo que es la voluntad expresamente plasmada en nuestro texto constitucional. Por su parte, Fernando Pérez Royo se distancia de la interpretación literal a que se viene aludiendo, y entiende que de la posibilidad de regulación mediante Decreto-ley únicamente debe quedar excluido «lo que podríamos llamar el Estatuto personal del ciudadano, pero no materias, como la tributaria, que desde luego no pueden integrarse en dicho Estatuto»; por lo que con esta interpretación se llega a un resultado distinto al que se desprende de la aludida interpretación literal del nuestro texto constitucional. Ramón Falcón y Tella, estima que el artículo 86.1 CE no se debe relacionar con el apartado 3 del artículo 31 CE, sino que ha de hacerse con el apartado 1 de ese mismo artículo 31 CE, por lo que: «lo excluido de regulación mediante Decreto-ley no son las materias reservadas a ley (los elementos esenciales del tributo), sino el régimen general y los elementos esenciales del deber de contribuir». Y Juan Ramallo Massanet considera posible la regulación de la materia mediante Decreto-ley relacionada con una situación futura, puntualizando, atinadamente, que ha de ser: «Siempre que se encuentre lo suficientemente cercana para que justifique la utilización del Decreto-ley, y que la utilización de la vía de la ley formal ordinaria –incluso por el procedimiento de urgencia–, no diera tiempo para ponerla en vigor y aplicarla con el fin de dar solución a la situación antes de que se produzca»; en definitiva, la inmediatez temporal que justifica la utilización del Decreto-ley lo es, como concluye el mismo Juan Ramallo Massanet: «Porque no permite, por inoperante, la utilización de la vía legal ordinaria –ni tan siquiera la de tramitación urgente–, y exige la utilización de la vía excepcional del artículo 86 CE».

Estas discrepancias doctrinales ponen de manifiesto la conveniencia de proseguir en busca de una interpretación avalada por la lógica jurídica, que fundamente tanto la posibilidad como el alcance de la regulación mediante Decreto-ley de la materia tributaria; así como los demás aspectos cuestionados que comporta eludir la indicada interpretación literal: en definitiva, la ineludi-

ble necesidad de esclarecer cuáles son las situaciones que cumplen los requisitos de la «extraordinaria y urgente necesidad» contemplados en el artículo 86.1 CE que justifican la regulación de los deberes tributarios mediante Decreto-Ley. Y esta evidente conveniencia se ratifica aún más a la vista de la ya señalada proliferación en estos días de dicha modalidad de normas jurídicas en el ordenamiento jurídico positivo de nuestro país, así como –si bien más atenuadamente– en el ordenamiento jurídico comparado, todo lo cual ha devenido en una abundante jurisprudencia de la que selectivamente, pero de manera suficientemente significativa, se va a intentar dar cuenta.

Una primera incursión a la jurisprudencia comparada sobre la materia de que se ocupa el presente trabajo va a centrarse en el examen de lo recogido en la reciente y relevante Sentencia del Tribunal Constitucional Italiano (en adelante, STCI) 111/2024, de 4 de junio, que evaluó la inconstitucionalidad del artículo 37 del Decreto-ley número 21, de 2022, naturalmente del mencionado y cercano ordenamiento jurídico italiano.

Esta evaluación fue instada, en primer lugar, por la Corte de Justicia Tributaria de primera instancia de Roma (en adelante, CJT de Roma), que consideró posible esa inconstitucionalidad a la vista de los argumentos esgrimidos por la parte recurrente en los que destaca que el legislador se había limitado a identificar a los sujetos pasivos –concretamente, a las empresas que operan en el sector energético–, y a los elementos reguladores de la cuantificación del denominado *contributo straordinario contro il caro bollette* –que puede traducirse literalmente como «contribución extraordinaria contra el incremento de las facturas»–; pero que, sorprendentemente, omitió al regularlo la definición «del “presupuesto del tributo”, en contraste con la obligación del texto constitucional italiano de regular, al menos, los elementos esenciales identificativos de la prestación tributaria». Esta alegación se recoge al comienzo y también en el apartado 11 del número 2 de la referida STCI 111/2024 –apartado que, en la terminología del Tribunal Constitucional español sería equiparable al denominado Fundamento Jurídico (en adelante FJ). Debe significarse, por otra parte, que la CJT de Roma que instó el recurso no tuvo en cuenta, en su resolución de 27 de junio de 2023, las modificaciones que se habían introducido en el cuestionado artículo 37 del citado Decreto– ley número 21, de 2022, por la Ley número 197 de 2022, que había entrado en vigor el 1 de enero de 2023; fecha esta anterior, como es fácil de contrastar, a la del fallo emitido por la CJT de Roma, de 27 de junio de 2023, y que, consiguientemente, debía de haberse tenido en cuenta. Por este motivo, la STCI 111/2024, de 4 de junio, consideró que las modificaciones introducidas en la citada Ley número 197 de 2022 llevaban a cabo una revisión de la subjetividad pasiva y de la base imponible, y

que «los jueces remitentes deberían de haberse enfrentado a ellas para evaluar si y en qué medida habían influido en la motivación de los diferentes perfiles de censura planteados; motivación que, en cambio, permanece centrada, perdiendo así su pleno significado, en una reconstrucción solo parcial de la normativa analizada». En definitiva, la STCI 111/2024 se encontró con que la regulación mediante la Ley ordinaria 197 de 2022, vigente desde 2023, había modificado ya el Decreto-ley número 21, de 2022, y no consideró oportuno evaluar expresamente la previa utilización de la regulación de la materia mediante el Decreto-ley que se acaba de citar.

Sin embargo, además de la CJT de Roma, se interpuso también un recurso de inconstitucionalidad por la Corte de Justicia Tributaria de primera instancia de Milán (en adelante, CJT de Milán), y en relación con dicho recurso, esa misma STCI 111/2024, de 4 de junio, reiteró que sí se tuvieron en cuenta las modificaciones introducidas en la norma recurrida que se han expuesto en el párrafo anterior, concluyendo, en el apartado 3.3, del equivalente a su FJ 4, que «el examen del contenido de la motivación... permite identificar claramente las disposiciones recurridas, los parámetros constitucionales y el sentido de las impugnaciones, permitiendo a esta Corte apreciar y evaluar los términos de las cuestiones planteadas». De nuevo, pues, la citada STCI elude el pronunciarse expresamente sobre la oportunidad de la regulación de la susodicha materia mediante Decreto-ley.

Pero, si bien es cierto lo que se acaba de indicar, también lo es que en el encabezado de su FJ 5, la STCI 111/2024 se alude a que el citado Decreto-ley número 21 de 2022: «Fue promulgado en el marco de una “situación excepcional”, caracterizada por la grave crisis internacional causada por la invasión de Ucrania, como consecuencia de la cual Rusia ha disminuido progresivamente el suministro de gas natural a la Unión Europea». Y en ese mismo encabezado se recogieron también las alusiones del Informe anual del Banco de Italia sobre esta misma cuestión, alusiones en las que se pone de manifiesto la necesaria intervención «de los países más avanzados en pro de las familias y empresas para mitigar el impacto de la crisis energética, porque desde agosto de 2021 hasta el mismo mes de 2022, los precios del gas han aumentado más de siete veces en Europa, que depende en gran medida de los suministros de Rusia».

Y ese mismo encabezado del FJ 5 la STCI 111/2024 incorpora también las consideraciones de la Comisión Europea de 14 de septiembre y 6 de octubre de 2022, en las que se ponen, igualmente, como justificación de ciertas medidas excepcionales, el dato de que todos los Estados miembros de la Unión Europea habían experimentado un considerable aumento de los precios de la energía relacionado con el aumento del precio del gas. Se aludió, específica-

mente, a que este precio había superado al del carbón, por lo que el gas se había convertido en el combustible de referencia del denominado «precio marginal»; concluyendo por ello la Comisión Europea que, tanto las empresas productoras de energía eléctrica como las de los combustibles fósiles, se habían beneficiado «de los aumentos extremos de los precios debido a la situación del mercado, con ganancias que van más allá de los resultados de las actividades comerciales normales... Por lo que esta perturbación del mercado de la energía ha generado una grave crisis que ha hecho necesario adoptar “medidas urgentes” para hacer frente a los efectos insostenibles en los consumidores y empresas».

En definitiva, de lo que se acaba de exponer en los dos párrafos anteriores a este, puede inferirse que las advertencias del Banco de Italia y de la Comisión Europea, refiriéndose expresamente a la «necesaria intervención», así como a la naturaleza de «medidas urgentes» de las adoptadas el Decreto-ley número 21 de 2022, la STCI 111/2024 ha podido dar por fundada la regulación inicial del *contributo straordinario contro il caro bollette* mediante una norma extraordinaria y urgente, o sea, de la naturaleza jurídica del Decreto-ley número 21 de 2022. Y, de hecho, en el número 8.3 de esa STCI 111/2024 se alude expresamente a que fueron unas circunstancias extraordinarias y *sui generis* las que dieron lugar a la intervención normativa que se viene analizando; y la primera de las cuales era que la situación de crisis debía de ser abordada rápidamente, ya que, según el Reglamento 1854/2022/UE, de no hacerse así, «podría haber tenido efectos negativos en la inflación, la liquidez de los operadores del mercado y la economía en su conjunto».

Dicho lo cual, puede ser razonablemente esgrimido el que, tomando como referencia las certeras observaciones del Banco de Italia y de la Comisión Europea que se han venido exponiendo, en el sentido de que las causas del espectacular aumento de los precios del gas provienen, en gran medida, de «los suministros de Rusia» y de «la situación del mercado». Sin embargo, argumentar que por dichas razones se ha llevado a cabo la intervención de los países más avanzados «en pro de las familias y empresas», no permite llegar a la consecuencia que ha devenido en la incorporación al ordenamiento jurídico italiano mediante Decreto-Ley de la «contribución extraordinaria contra el incremento de las facturas» a cargo de las empresas que operan en el sector energético. Y ello, porque lo que se desprende de tales informes es que no han sido estas empresas del sector energético las que han generado el anormal incremento de los precios, sino más bien las que lo han padecido, y ello como consecuencia del expresamente reconocido aumento de los precios del gas por los «suministros de Rusia», así como por «la situación del mercado».

A mayor abundamiento cabe subrayar, para concluir el análisis de esta STCI 111/2024, haciendo referencia a las alusiones recogidas en la misma a las sentencias de 24 de junio de 2014 y de 7 de diciembre de 2023 del Tribunal Europeo de Derecho Humanos (en adelante TEDH), sentencias estas últimas en las que se hace referencia al reconocimiento de un amplio margen de apreciación de los Estados, merced al cual las autoridades nacionales son consideradas «en principio mejor que un juez internacional» para decidir el alcance de la justicia social. Afirmación esta que, desde luego, en ningún caso puede avalar cualquier decisión adoptada por cualquier Estado, lo que parece acontecer cuando la analizada STCI 111/2024 menciona un supuesto en el que se condenó a Hungría por infringir el principio de proporcionalidad –concretamente, en la Sentencias del TEDH 14 de mayo y 2 de julio de 2013–, sin perjuicio de lo cual el TCI insiste en que se reconoce que el simple hecho de que un tributo sea «muy elevado» no comporta la trasgresión del artículo 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos; afirmación cuya ambigüedad contraviene, parece claro, el significado más elemental del principio de seguridad jurídica.

Antes de abordar la última jurisprudencia de nuestro TC referida a la posibilidad de regular la materia tributaria mediante Decreto-ley, resulta de interés dar cuenta de que en el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, se alude –concretamente en su preámbulo–, a que la prórroga del comentado gravamen temporal energético trae causa «en la necesaria seguridad jurídica en la regulación». Y, sin embargo, es fácil de imaginar lo sencillo que hubiera sido evitar la inseguridad jurídica si no se hubiera pospuesto injustificadamente la aprobación de la prórroga del gravamen, ya que esa «necesidad» de regulación del legislador proviene de que el devengo del «gravamen temporal energético» –previsto para el día 1 de enero de 2024–, que se prorrogó por el citado Real Decreto-ley 8/2023, se aprobó solo cuatro días antes de la mencionada fecha del devengo, esto es, el ya indicado día 27 de diciembre de 2023. Así pues, resulta manifiestamente obvio que la inseguridad jurídica y la urgencia con las que se pretenden justificar su regulación mediante Decreto-ley, –cuestión ésta a la que se alude también en el citado preámbulo–, no se deben en rigor a la fecha del devengo, sino a la injustificada dejación de su regulación hasta la reiterada fecha del 27 de diciembre en la que se aprobó ese Real Decreto-ley 8/2023.

Con relación a otro de los gravámenes recientes y más controvertidos, concretamente el aprobado por el Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, «para el establecimiento de un “ravamen temporal energético” durante el año 2025», debe indicarse, en primer lugar, que en el apartado II de su exposición de motivos se hace referencia al mencionado gravamen y que se pronun-

cia en el siguiente sentido: «se configura, por tanto, en esta norma como un instrumento con unos contornos bien definidos en los que el juicio de oportunidad y necesidad goza de un amplio margen, siempre que se oriente en alcanzar un resultado concreto ante una situación de “urgencia” ineludible».

Pero es difícil estar de acuerdo con estas apreciaciones, sobre todo porque no parecen conciliables con el texto del artículo 86.1 CE las expresiones en las que se afirma que el citado gravamen tiene «unos contornos bien definidos», y que «el juicio de oportunidad y necesidad goza de un amplio margen». Y es que la interpretación del artículo 86.1 CE que ha hecho la STC 11/2024, de 18 de enero, caracteriza el Decreto-ley como un «excepcional modo de producción normativa», afirmación esta por demás razonable, si se tiene en cuenta que el citado artículo 86.1 CE otorga al Gobierno el poder de normar con rango de ley, lo que significa que se le atribuye un poder que constitucionalmente no le corresponde, por lo que dicha atribución no puede ser sino excepcional. Por otra parte, el texto de la trascrita exposición de motivos se refiere, literalmente, a que la utilización del Decreto-ley debe hacerse «ante una situación de “urgencia” ineludible»; y, tal vez por eso (?), este Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, no superó el requisito previsto en el apartado 2 del citado artículo 86 CE ya que no fue convalidado por el Pleno del Congreso de los Diputados de 22 de enero de 2025. Y a mayor abundamiento, el propio Gobierno que lo aprobó renunció a volver a tramitarlo después de su derogación por el Pleno, lo que no parece infundir la sensación de que aprobarlo se debiera a «un caso de extraordinaria y urgente necesidad», como el propio Gobierno afirmaba y como exige el reiteradamente citado artículo 86.1 de nuestro texto constitucional.

A este respecto, conviene comenzar el análisis de nuestra jurisprudencia dando noticia de las referencias a lo que se ha venido plasmando en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional en años precedentes de las que, como es el caso, particularmente, de la STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3; la 182/197, de 20 de octubre, FJ 3; y la 137/2003, de 3 de julio, FJ4, permiten comprobar la coincidencia de su criterio de interpretación del texto constitucional con el recogido en el tercer párrafo del mismo apartado II de la exposición de motivos del citado Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, en el que se recuerda que debe estar acreditada «la existencia de una necesaria “conexión” entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para subvenir a ella». Acreditación que, por su parte, según la cita literalmente recogida en la STC 6/1983, de 4 de febrero –a la que se alude, igualmente, en la misma exposición de motivos del controvertido Real Decreto-ley 10/2024 a que se ha hecho referencia en los dos párrafos anteriores–, esa extraordinaria

y urgente necesidad es posible inferirla «de una pluralidad de elementos», y de entre ellos de «los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma». Pero, curiosamente, tal y como se va a poder comprobar, no es esto, exactamente, lo que refleja la susodicha exposición de motivos del Real Decreto-ley 10/2024. Veámoslo.

El número II de esa exposición de motivos indicaba que la regulación del nuevo gravamen debía de estar «plenamente adaptada al “contexto económico” actual»; si bien, todo lo que se «argumentaba» (?) al respecto, en esa misma exposición de motivos, era que debía «tenerse en cuenta que el nacimiento de la obligación de pago en fecha 1 de enero de 2025 obliga a la “impostergable entrada en vigor” de dicha adaptación». Texto este desde luego difícilmente comprensible –aunque dejaba claro que lo que se pretendía era exigir la prestación–, ya que, de acuerdo con lo que contemplaba el número 4 del artículo único del mismo Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, el impuesto cuestionado habría de exigirse «en los primeros 20 días naturales del mes de septiembre de dicho año sin perjuicio del pago anticipado que se deberá efectuar conforme a lo dispuesto en el número 6»; número este en el cual se preveía la percepción de un pago previo a satisfacer durante los primeros veinte días del mes de junio, y cuyo importe alcanzaría el 50 % de la prestación total.

Resulta obvio, en todo caso, que lo dispuesto en relación con las fechas de ambos pagos, establecidas, respectivamente, en los meses de junio y septiembre del presente año 2025, no concuerda con lo de «plenamente adaptada al contexto económico actual» a que se aludía literalmente en la exposición de motivos, dado que ese contexto económico era el de diciembre de 2024, y los pagos estaban previstos para seis y nueve meses más tarde. Si, por otra parte, se tiene en cuenta que el número 5 de su artículo único disponía que la prestación sería «el resultado de aplicar el porcentaje del 1,2 por ciento a su importe neto de la cifra de negocios de la actividad que desarrolle en España “en 2024” que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias», resulta que la cuantía de la prestación se regulaba tomando como referencia el importe del anterior año 2024, en tanto que el comentado número 4 regulaba lo que la dogmática jurídico tributaria denomina devengo de la deuda, y que se establecía ya en el entonces siguiente año 2025.

En definitiva, de la contrastación de las fechas previstas en el cuestionado Real Decreto-ley 10/2024 se desprende que la deuda exigible en el presente año 2025 provenía de una cifra de negocios que se había generado a lo largo de todo el año 2024, lo cual significaba que la citada regulación contemplaba una aplicación retroactiva de la prestación. Y curiosamente, esta posibilidad se

«facilitaba» porque a ese mismo gravamen se le calificaba de «prestación patrimonial de carácter público no tributario» en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, debido tal vez, sospechosamente, a que a una prestación calificada de no tributaria se le excluiría de la aplicación de los principios constitucionales propios de los tributos, y, de entre ellos, los de capacidad económica y seguridad jurídica de los artículos 31.1 CE y 9.3 CE, que son, a su vez, los principios que fundamentan la irretroactividad de las normas tributarias. Lo cierto es, sin embargo, que la naturaleza jurídica no tributaria de la prestación no aparecía expresamente recogida en el Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, aunque sí implícitamente, dado que su disposición adicional segunda indicaba que el Gobierno «“revisará” la configuración del gravamen temporal energético para su integración en el sistema tributario en el ejercicio fiscal de 2025 ...»; lo que confirma, en efecto, que implícitamente se le atribuía naturaleza jurídica no tributaria al mencionado «gravamen». Aunque bien es cierto que tampoco hacía falta dicha revisión expresa, porque el *nomen iuris* no era suficiente, como es obvio, para ocultar la innegable naturaleza jurídico tributaria del denominado «Gravamen temporal energético».

Por su parte, la disposición adicional quinta.1 del citado Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por la que: «se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía», –aunque, salvo que se trate de una profecía fallida, porque debe referirse a la del año pasado, que ya creímos paliada en sus efectos, porque este año, que se sepa, no ha habido sequía–, justifica el interés de contrastar y reevaluar sus respectivos contenidos. Y más aún cuando la mencionada disposición adicional quinta.1 parece replantearse la configuración de dicho gravamen, al referirse literalmente, a la «“revisión de la configuración de ambos gravámenes” para su “integración en el sistema tributario” en el propio ejercicio fiscal 2024 y se concertarán o conveniarán, respectivamente, con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra». Hay que aclarar, en cuanto el gravamen cuestionado –que también lo está el que recae sobre las «entidades de crédito y entidades financieras de crédito», regulado y prorrogado asimismo, en la referida Ley 38/2022 y en el Real Decreto-ley 8/2023, pero la argumentación que se viene haciendo es aplicable también a este gravamen sobre las «entidades de crédito...–, es análogo al denominado en el ordenamiento español «gravamen temporal energético», y es solo a este al que exclusivamente se va a referir la anunciada contrastación de su contenido regulatorio con lo reflejado en la reciente STC 11/2024, de 18 de enero, que, precisamente por la

proximidad de su fecha, tiene especial interés y se va a analizar pormenorizadamente a continuación.

De esta manera, el camino siguiente a recorrer para estudiar lo reseñado sugiere la conveniencia de continuar con el análisis de la jurisprudencia, comenzando por la de nuestro Tribunal Constitucional, para lo cual va a servir de referencia su Sentencia 11/2024, de 18 de enero, en la que se aborda la cuestión de inconstitucionalidad 2577-2023, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario que están dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas, así como algunas otras medidas urgentes en materia social, cuestionándose la posible vulneración de lo prescrito en el artículo 86.1 CE por el mencionado Real Decreto-ley 3/2016.

El Fundamento Jurídico 2 de la citada STC 11/2024, de 18 de enero, aborda «la doctrina constitucional sobre el uso del real decreto-ley en materia tributaria», y su letra a) se refiere a que, si bien el artículo 31.3 CE sujeta al principio de reserva de ley el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, de ello «no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del “decreto-ley”, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no afecte en el sentido constitucional del término a las materias excluidas». Aseveración esta que la misma STC 11/2024 sustenta retrotrayéndose a los precedentes recogidos en la propia jurisprudencia del TC, precedentes que hacen referencia a lo expuesto, entre otras, en las siguientes SSTC: la 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; la 100/212, FJ 9; la 83/2014, FJ 5; la 73/ 2017, FJ2 o la 78/2020, FJ 3.

A este respecto, después de analizar detalladamente los criterios jurisprudenciales que ha venido sosteniendo la citada jurisprudencia de nuestro TC, Luis María Cazorla Prieto concluye que: «En apretada síntesis, según la interpretación constitucional consolidada, en principio “el Decreto-ley es admisible en materia tributaria, salvo” que afecte sensiblemente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como lo hacen el impuesto global sobre la renta o sobre el consumo». Asentada, pues, esta misma apreciación en los criterios precedentes de la jurisprudencia del TC, la propia Sentencia 11/2024, de 18 de enero, que está sirviendo de referencia, termina la letra a) de su Fundamento Jurídico 2 de la siguiente manera: «Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, entonces, para que en un decreto-ley se puedan “establecer, modificar o derogar” prestaciones patrimoniales de carác-

ter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, mediante él, “no se afecte al deber de contribuir” al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE»; citando en apoyo de esta relevante conclusión las siguientes SSTC: la 111/1983, FJ 8; la 182/1997, FJ 6; la 189/2005, FJ 7, la 139/2016, FJ 6, y la 73/2017, FJ 2. Como se ha podido comprobar, la jurisprudencia de nuestro TC no se refiere específicamente a los tributos, sino que alude de manera expresa a las «prestaciones patrimoniales de carácter público», que toma como texto referente el del artículo 31.3 CE, cuyo tenor alude a las «prestaciones personales o patrimoniales de carácter público».

Es evidente, asimismo, que del análisis de la jurisprudencia del TC que pretende delimitar los aspectos de la regulación de los tributos que pueden ser regulados mediante Decreto-ley, resulta fácil colegir que la misma ha ido cambiando de criterio, en el sentido, sobre todo, de admitir cada vez con mayor «generosidad» las posibilidades del Decreto-ley en la regulación de la materia tributaria. Tendencia esta que ratifica la conclusión del texto último de la STC 11/2024, de 18 de enero, que se ha reproducido en el párrafo anterior al presente. Si bien, de ese mismo texto se desprende indubitadamente que, en la actualidad, para nuestro TC es posible regular mediante Decreto-ley cualquier aspecto de la referida materia tributaria, aunque esta genérica posibilidad se condiciona al cumplimiento de dos requisitos ineludibles: el primero que «concurra una situación de extraordinaria urgencia», y el segundo que el contenido del Decreto-ley «no afecte al deber de contribuir». Al análisis de estos dos requisitos se va a hacer referencia a continuación.

En cuanto al primero de esos dos condicionantes, o sea, el que se refiere, a efectos de lo que aquí interesa, a que para regular la materia tributaria mediante Decreto-ley es necesario que «concurra una situación de “extraordinaria urgencia”», cabe indicar que esta expresión ha de interpretarse, como no puede ser de otra forma, identificándola con la de «extraordinaria y urgente necesidad», dado que esto es lo que prescribe y, en consecuencia, exige literalmente el transcrito artículo 86.1 CE; dicho lo cual, debe advertirse que ambas expresiones no son precisamente idénticas. No obstante, y en todo caso, es evidente que deberá primar esta segunda, dado que, como se acaba de indicar, es la que se plasma en el texto de nuestra Constitución, y el contenido del mismo deja claro que son dos los requisitos que han de concurrir para que lo acontecido de lugar a una regulación que constitucionalmente pueda llevarse a cabo mediante Decreto-ley.

Así, en primer lugar, la situación que demanda una regulación de la materia tributaria mediante Decreto-ley ha tenido que ser extraordinaria, esto es,

excepcional, o, como indica el Diccionario de la Lengua Española de nuestra Real Academia: «Fuera del orden o regla natural o común». Además, esta misma situación extraordinaria debe, lógicamente, requerir también una regulación urgente de la materia tributaria para poder remediar o al menos paliar sus efectos; debiendo entenderse, por lo tanto, que la conjunción «y» que se recoge en el artículo 86.1 de nuestro texto constitucional es una conjunción copulativa y no una conjunción disyuntiva.

Por lo que se refiere al requisito por el cual el Decreto-ley modificador de la materia tributaria no puede afectar «al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE», a que se refería la jurisprudencia a que se ha hecho mención con anterioridad, se recoge, igualmente, en la letra b) del Fundamento Jurídico 2 de la STC 11/2024, cuando alude a que, para interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, el contenido de los Decretos-leyes reguladores de la materia tributaria «“no podrá alterar” ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria...».

Y se indica, asimismo, que también se vulnera el citado artículo 86.1 CE mediante «cualquier intervención o innovación normativa, que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario». Para que este efecto se produzca, la STC 11/2024, de 18 de enero, considera que deberá tenerse en cuenta en qué tributo «concreto» incide la regulación mediante Decreto-ley, y también cuáles son los elementos del tributo que se consideran o no esenciales y «resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en su caso, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate». A todo ello se hace expresa referencia, pero en ningún momento se conceptúan o delimitan cuáles son los «elementos esenciales de los tributos», y tampoco se precisa debidamente cuándo se produce o no una alteración «sensible (?) de la posición del obligado a contribuir». Y, sin embargo, lo cierto y verdad es que resulta fácilmente imaginable la posibilidad de que el Gobierno, ante un acontecimiento de carácter extraordinario necesite proceder a remediar o mitigar sus efectos de manera urgente, de acuerdo con lo que prevé ese mismo artículo 86.1 CE, para lo que habrá de recurrir a medidas tales como el establecimiento, modificación o supresión de algún tributo.

La letra c), última del Fundamento Jurídico 2 de la STC 11/2024, recuerda que otra STC –concretamente, la STC 78/2020–, declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016, por el que se incrementaron los pagos fraccionados de las grandes empresas correspondientes al Impuesto sobre Socie-

dades. Y esa STC 78/2020 lo hizo fundamentándolo en los tres criterios siguientes: 1.º– El citado Impuesto «constituye uno de los pilares del sistema tributario»; 2.º– Se modificaron «tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados: la base de cálculo, el porcentaje aplicable y la cuantía del ingreso»; y 3.º– El alcance de la modificación era «notable», ya que, según la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la recaudación se incrementó «en casi un 9%». Pero lo que resulta innegable es que, de nuevo, una STC no aclara en qué consiste ninguno de los tres criterios reseñados en los que apoya su fundamentación: porque nada se dice sobre cuándo un impuesto es o no un «pilar fundamental del sistema tributario»; respecto de los tres elementos que configuran los pagos fraccionados, es evidente que en su actual configuración dichos elementos no es que sean esenciales, es que son los que son y no pueden ser otros, además de que, por supuesto, si se modifican la base y/o el porcentaje aplicable, ineludiblemente se modifica también «la cuantía del ingreso»; y, por último, tampoco se proporciona criterio alguno para saber cuándo un incremento de la recaudación es o no es «notable», como no se especifica tampoco cuanto es el «casi» por el que no se logró alcanzar un incremento de la recaudación en un 9%.

El siguiente Fundamento Jurídico 3 de la STC 11/2024, de 18 de enero, se ocupa de: «La aplicación al caso. Vulneración del artículo 86.1 CE, por exceder el límite material del Decreto-ley». Su primera letra A) contrasta, en el subapartado de su letra a), la doctrina que se ha expuesto en el Fundamento Jurídico anterior –proveniente, como se recordará, de la precedente STC 78/2020–, con las medidas de contenido tributario aprobadas por el citado Real Decreto-ley 3/2016. Pues bien, la STC 11/2024 reitera la anterior el aludido criterio por el cual se considera que el Impuesto sobre Sociedades debe ser calificado como un «pilar básico de la imposición directa en España» y una «pieza básica del sistema tributario». Pero ni que decir tiene que, de nuevo, la ausencia de una explicación de los criterios generales que permitan caracterizar lo que no es y lo que sí es un «pilar básico» y también una «pieza básica» de naturaleza tributaria, impide asumir como propias tan escuetas conclusiones; lo cual sugiere, de nuevo, la ineludible necesidad de esclarecer, mediante unos adecuados criterios formulados en términos abstractos, qué tributos son o no son pilar y pieza básica de nuestro ordenamiento tributario.

La siguiente letra b) de la misma letra A) de ese mismo Fundamento Jurídico 3 de la STC 11/2024, recuerda que los elementos del tributo que se modificaron por el Real Decreto-ley 3/2016 fueron la base imponible y la cuota líquida, a la vez que se incrementaron también ambos parámetros. Dicho lo cual, la citada STC estimó que los dos son elementos o aspectos estructurales

del IS, «pues con ellos se mide la capacidad económica gravada por esta figura (base imponible) y se concreta la cuantía de la obligación tributaria principal (cuota líquida)»; si bien, tampoco en esta letra b) se fundamentan ni especifican cómo y/o cuánto tienen que modificarse la base y/o la cuota tributaria en el correspondiente Decreto-ley, para que se produzca o no una reforma «estructural del IS».

En la siguiente letra c) –última de esa misma letra A) del Fundamento Jurídico 3 de la STC 11/2024–, se valora el alcance de las modificaciones llevadas a cabo por el mismo Real Decreto-ley 3/2016 al que se viene aludiendo, y se destaca que ya en su preámbulo las considera «de relevancia»; acudiendo la STC, para ratificar esta calificación a lo que había recogido el informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal que evaluó el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, informe en el que se aludía a que el incremento de los ingresos tributarios totales respecto a los del cierre en el anterior año 2016, así como el detalle del impacto recaudatorio de las modificaciones que se introdujeron en el Impuesto sobre Sociedades, modificaciones que afectaron a la limitación de las bases imponibles negativas y de la deducción por doble imposición, así como a la reversión de las pérdidas por deterioros, supusieron un impacto recaudatorio adicional de 4.220 millones de euros en 2017. Por su parte, en el Informe anual de recaudación tributaria de 2016, elaborado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se estimó que la base imponible agregada de los principales impuestos «aumentó un 4,3 por ciento». Y tomando en consideración todos los datos a que se ha hecho referencia en esta letra c), la STC concluyó que «tanto el preámbulo de la norma como las previsiones recaudatorias que la acompañaban tenían un notable impacto recaudatorio»; pero sin que tampoco en esta ocasión se tenga noticia de los parámetros de carácter general que habrían de resultar clarificadores y determinantes de la apreciación o no del referido «notable impacto recaudatorio».

La letra B) del mismo Fundamento Jurídico 3 de la STC 11/2024, de 18 de enero, analiza las similitudes de los contenidos del Real Decreto-ley 2/2016 y del posterior Real Decreto-ley 3/2016, similitudes provenientes de que ambos tenían un mismo objetivo: la reducción del déficit exigido a España por el Consejo de la Unión Europea. Las diferencias entre ambos estriban en que el «precursor» Real Decreto-ley 2/2016 estableció unos incrementos en los pagos fraccionados que debían satisfacerse por el Impuesto sobre Sociedades, y que, en cuanto pagos a cuenta o anticipos de la liquidación completa del citado Impuesto, eran pagos provisionales que se recuperarían con la presentación de la declaración-liquidación del referido Impuesto; mientras que la finalidad del

posterior Real Decreto-ley 3/2016 era la de consolidar su recaudación, y por lo tanto el incremento de la recaudación que había aprobado provisionalmente el «precursor» Real Decreto-ley 2/2016. Por todo ello, esta letra B) concluye afirmando lo que ya se había ido adelantando, esto es, que las medidas del Real Decreto-ley 3/2016 habían tenido también un impacto notable en los elementos estructurales (base imponible y cuota líquida) de una pieza fundamental del sistema tributario como el IS: «Afectando con ello a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo». Ya se ha reiterado que se echan en falta en los Fundamentos Jurídicos de esta STC 11/2024, que está sirviendo de referencia, los oportunos argumentos esclarecedores de lo que es y de lo que no es la «esencia», y por eso, puede que también, además de la «esencia del deber de contribuir», haya podido verse afectada también la existencia, pero en este caso de los obligados al pago de las modificaciones que se llevaron a cabo en el Impuesto sobre Sociedades.

La letra C), última del Fundamento Jurídico 3 de la STC 11/2024, estimó, respecto de la temporalidad de una reforma que afectaba a los pagos fraccionados, lo siguiente: «... Que en algunos casos las medidas aprobadas tengan únicamente el efecto de anticipar la carga tributaria de ejercicios futuros “no excluye” que afecten al deber de contribuir»; deber este que la STC considera vulnerado por el Real Decreto-ley 2/2016, y que, consecuentemente, a fortiori, lo considera igualmente vulnerado por el posterior Real Decreto-ley 3/2016 respecto de la obligación tributaria principal, ya que las suyas fueron unas normas que vinieron, indiscutiblemente, a «complementar» las de su antecesor Decreto-ley. Por este motivo, la reiterada STC 11/2024 concluyó que el último de los citados Decretos-leyes, esto es, el 3/2016, trasgredía claramente «la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que prescribe el artículo 31.1 CE, vulnerando así lo dispuesto en el artículo 86.1 CE, por lo que se declaran inconstitucionales y nulos». De nuevo, tampoco se nos dice qué es la «esencia» del deber de contribuir, pero sí sabemos que lo que le afecte a esa inextricable «esencia» determinará, ineludiblemente, la vulneración del texto constitucional y la consiguiente nulidad de las normas tributarias recogidas en un Real Decreto-ley.

El último enunciado del Fundamento Jurídico 3 de la STC 11/2024, de 18 de enero, se refiere a la: «Ampliación del canon de enjuiciamiento y del objeto del proceso», y se alude en él a la solicitud de la sociedad recurrente en el sentido de que se declare también inconstitucional y nulo el artículo 3.7 del citado Real Decreto-ley 3/2016, en el que se estableció la no integración en la base imponible de las minusvalías que se hubieran generado «con la transmisión de determinadas participaciones en entidades». Pero en esta STC 11/2024 que se

viene analizando, se entiende que una vez que haya sido declarada una inconstitucionalidad por infracción del artículo 86.1 CE «ya no procede a entrar a conocer de otras posibles lesiones»; y se aduce, asimismo, que, conforme a la consolidada doctrina del propio TC, la solicitud de inconstitucionalidad por conexión o consecuencia «es una prerrogativa del Tribunal que no puede ser objeto de pretensión de parte». Además, ese mismo Tribunal aprecia que la medida del artículo 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016 tiene un contenido «diferente y desvinculado del que tienen las normas aquí enjuiciadas, por lo que no procede extender nuestro pronunciamiento a dicho precepto».

Aunque, a efectos del presente análisis no es precisamente lo «esencial» de la STC 11/2024, de 18 de enero, debe darse cuenta también, «Al César lo que es del César», del irrefutable voto particular que formuló el magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, en el que se especificaban los efectos de la nulidad declarada en esa misma STC 11/2024. Recuerda el aludido magistrado que el TC viene acotando desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, con algunas excepciones, «una interpretación extensiva de sus facultades, al proceder sin expresa habilitación legal a limitar los efectos de sus sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un precepto, especialmente en el caso de normas tributarias». Y lo primero que se argumenta en este voto particular es que la mencionada limitación de los efectos de las SSTC contraviene la regla –no absoluta, pero sí general–, según la cual la «declaración de inconstitucionalidad de una norma legal lleva aparejada su nulidad, lo que supone la definitiva y total eliminación de esa norma del ordenamiento jurídico, como si nunca hubiera existido». No es explicable, en efecto, que exceptuar esa relación inconstitucionalidad-nulidad se haya convertido en «una suerte de cláusula de estilo», que se incorpora a las SSTC en las que se declara la inconstitucionalidad de las normas de contenido tributario. El motivo que reitera el TC en estos casos son las exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.1 CE), lo que para el magistrado discrepante «no puede justificar esa limitación de efectos», dado que la misma perjudica al contribuyente que no recurrió la norma confiando en su constitucionalidad; y favorece, paradójicamente, al contribuyente que la impugnó, porque en el fallo de las SSTC se reitera que «no pueden revisarse aquellas liquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada». Por todo ello, aunque en el voto particular se reconozca que, con fundamento en criterios objetivos y razonables, cabe la posibilidad de que en algunos supuestos sea necesario «limitar o modular los efectos de la declaración de nulidad de la norma»; se añade también que esta posibilidad habrá de fundamentarse adecuadamente, además de en el citado principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), en las alusiones expresas que hace la CE a la «justicia» como valor supe-

rior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), así como a «un sistema tributario justo» (art. 31.1 CE).

La referencia del artículo 86.1 CE a la «extraordinaria y urgente necesidad» es una expresión que contiene un concepto jurídico indeterminado que ha de ser debidamente esclarecido para, en post, precisamente, de la seguridad jurídica, concretar adecuadamente su significado. Tarea esta ineludible y determinante, porque ambos requisitos constituyen, como se ha reiterado, el presupuesto habilitante que precisa la aprobación de los Decretos-leyes, de acuerdo con lo expresamente establecido en el citado precepto constitucional.

Un primer acercamiento cabe hacerlo consultando las aportaciones de la jurisprudencia constitucional, entre las que deberán incluirse las SSTC que hayan analizado los Decretos-leyes con independencia de que la materia regulada fuera o no de naturaleza tributaria; porque es evidente que cualquiera de las materias objeto de regulación por esta modalidad de norma con rango de ley, ha de serlo «en caso de extraordinaria y urgente necesidad», teniendo en cuenta que esta es la expresión que da comienzo al reiteradamente citado artículo 86.1 CE, sin que en el resto de su contenido se contemple distinción alguna por razón de la materia que pueda constituir el objeto de su regulación.

No obstante, con carácter previo al análisis del aludido concepto jurídico indeterminado, resulta oportuno hacer una breve alusión a tres aspectos relevantes de esta modalidad de norma jurídica que se viene analizando, dotada excepcionalmente, como es sabido, con rango de ley. El primero de ellos es el referido al papel del Gobierno en la apreciación del presupuesto que le habilita para su intervención, presupuesto al que ya la STC 29/82, en su FJ 3, le confirió un «razonable margen de discrecionalidad». Y es que en esos primeros años de la jurisprudencia constitucional se reflejan ya las alusiones al texto del entrecomillado anterior, tal y como como acontece, por ejemplo, en las SSTC 29/82, FJ 3; 111/83, FJ 5, y 29/86, FJ 2), que se pronuncian en el sentido de que para evaluar el papel del Gobierno a efectos del control jurídico sobre el presupuesto de hecho habilitante, ha de tenerse en cuenta «el peso que en la apreciación de lo que ha de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad es forzoso conceder al juicio político de los órganos a los que incumbe la dirección política del Estado»; aunque, más que a este argumento de la dirección política, dado lo que tiene de discrecional, habría que haberse referido a la necesidad de un juicio técnico-jurídico que acredite debidamente el carácter extraordinario del acontecimiento demandante de una regulación legal urgente mediante un Decreto-ley. El segundo aspecto es el relativo al significado de la «convalidación» de los Decretos-leyes a que se refiere el apartado 2 del artículo 86 CE, y que la STC 6/83, en su FJ 5, califica de

«homologación» de la situación de necesidad que justifica la iniciativa gubernamental; y que esa misma STC 6/83, el citado FJ 5 puntualiza que no cabe considerar que «el Decreto-ley se haya convertido en ley formal del Parlamento, tras el acuerdo de convalidación», entendiéndose, pues, como recoge la anteriormente citada STC 29/82 FJ2, que «el Decreto-ley no se transforma en ley, no cambia su naturaleza jurídica». Y, por último, el tercer aspecto al que se refiere la STC 111/83 FJ5, asegura que «el control parlamentario no excluye el jurisprudencial»; lo que significa que, mientras en el Parlamento cabe oponerse a la oportunidad política del Decreto-ley, en la sede de la jurisdicción constitucional no será eso lo que se dilucide, sino los «criterios y razones jurídicas», esto es, la vulneración del texto constitucional de los artículos 31 y 86 CE que lo regulan.

Además de los tres aspectos que se acaban de exponer, resulta imprescindible ahondar en el significado de la «extraordinaria y urgente necesidad» en cuanto presupuesto habilitante para la utilización del Decreto-ley, y respecto del cual la ya citada STC 6/83, FJ 5, estimó que debía de relacionarse con unas «circunstancias difíciles o imposibles de prever». Sin embargo, no parece que esta apreciación de la citada STC sea la única que habilite al Gobierno para acometer la reparación de los daños generados por unas «circunstancias» extraordinarias, ya que, aunque estas no se hubieran sabido o podido prever, nadie podrá cuestionar la aprobación por Decreto-ley de las pertinentes medidas jurídico-tributarias en favor de los damnificados por esas perniciosas «circunstancias». Así pues, se prevea o no, lo que haya acontecido ha de resultar de cualquier modo o manera excepcional o «fuera del orden natural o común», como indica la RAE; o puede identificarse también con lo que pocas veces acontece o no hubiera acontecido nunca, esto es lo singular, insólito, inusual o sorprendente, expresiones o términos todos ellos que se refieren a diferentes formas de manifestación de lo «extraordinario». Por otra parte, deberá exigirse que las medidas tributarias del correspondiente Decreto-ley no sobrepasen el importe requerido para la reparación de los daños que hubiera producido el acaecer «extraordinario», porque si lo sobrepasaran no se estarían limitando a subsanar los daños generados por ese acaecer, y, en consecuencia, contravenirían lo dispuesto en el artículo 86.1 CE, según el cual solo es posible la aprobación por el Gobierno de un Decreto-ley «en caso de extraordinaria y urgente necesidad». En definitiva, tal y como se indicó en el segundo párrafo del presente trabajo, hay una tercera y última cuestión que habrá de tenerse en cuenta al evaluar la procedencia de legislar una determinada materia mediante Decreto-ley, cual es la de comprobar si las dos cuestiones antedichas –esto es, la concreción de las materias que se pueden regular mediante Decreto-Ley y la

conurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad—, habrán de estar debidamente interrelacionadas, en el sentido de que solo y todo lo que haya sido regulado en el correspondiente Decreto-ley habrá tenido que serlo por la «extraordinaria y urgente necesidad» de hacerlo.

Las medidas que cabe recoger, lógicamente, en cualquier Decreto-ley que cumpla el presupuesto habilitante establecido en el artículo 86.1 CE han de ser adecuadas a la situación de extraordinaria y urgente necesidad que justifica su utilización. O lo que es igual, ha de haber una «conexión de sentido» entre el acontecimiento extraordinario y esas medidas urgentes que han de adoptarse para poder reparar o paliar sus daños, además de que esta «conexión» ha de cumplir una serie de requisitos concurrentes, a los que se va a hacer una sucinta referencia. Además de que ha de tratarse de una relación comprobable, directa o indirecta, entre las medidas aprobadas por el correspondiente Decreto-ley y la situación que se ha debido de afrontar; tales medidas han de ser, asimismo, concretas y de eficacia inmediata, lo que debe excluir, consiguientemente, cualquier otra modificación estructural del ordenamiento jurídico.

La urgencia propia del Decreto-ley demanda, igualmente, que las medidas que contenga entren en vigor con la mayor proximidad temporal posible respecto a la fecha de su aprobación; y, en consecuencia, debe descartarse la validez de un contenido normativo del Decreto-ley que consista, por ejemplo, en una mera habilitación al Gobierno para que este regule ulteriormente una materia que el propio Decreto-ley hubiera procedido previamente a deslegalizar, ya que la misma urgencia que habilita su aprobación no puede justificar un contenido regulatorio que la contradiga posponiendo la aprobación de las correspondientes medidas.

Por otra parte, y también por su propia naturaleza, las medidas que se aprueben mediante Decreto-ley han de serlo con carácter provisional, aseveración esta que se fundamenta en la inmediatez de su convalidación por el Congreso de los Diputados, así como en su «urgente» tramitación posterior mediante los consiguientes proyectos de ley, en los términos que se establecen expresamente en los apartados 2 y 3 del artículo 86 CE.

Ni que decir tiene que, de acuerdo con lo que se ha venido exponiendo en el presente análisis respecto de su naturaleza y configuración constitucional, es imposible que los cientos de páginas del *Boletín Oficial del Estado* que contenían los once Decretos-leyes aprobados el pasado año 2024 —cuatro más que las leyes ordinarias publicadas ese mismo año, y tres de ellos en la última quincena del mes de diciembre—, estén avaladas por el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86.1 CE. Y es que

se olvida, con harta frecuencia, que esta habilitación alude a un dato objetivo calificable de extraordinario y urgente, cuyos efectos se tratan de remediar o paliar mediante la aprobación de las oportunas medidas de contenido tributario. Y porque se olvida esto, se olvida también que el presupuesto habilitante se acaba identificando con un improcedente dato subjetivo: el de la extraordinaria y urgente necesidad del Gobierno de turno.

Recapitulando las puntualizaciones efectuadas a la interpretación de la jurisprudencia del TC que se han venido exponiendo, cabe indicar que se está a favor de la posibilidad de que los Decretos-leyes puedan regular cualquier aspecto del contenido de la materia tributaria. Y, aunque esta conclusión puede resultar antinómica de la prohibición que se extrae de la interpretación literal de los artículos 86.1 y 31.1 CE, lo que resulta innegable es que la propuesta que se acaba de formular aporta una seguridad jurídica de la que carece la jurisprudencia del TC que se ha pronunciado sobre esta cuestión. Como se ha venido exponiendo reiteradamente, las interpretaciones del TC están pretendidamente asentadas en evanescentes, rebatibles y reiteradas alusiones a las que se ha hecho referencia. Alusiones como, por ejemplo, las que excluyen de la posibilidad de regulación de la materia tributaria mediante Decreto-ley cuando la misma afecte «sensiblemente» al deber de contribuir o, en su caso, «a los elementos esenciales del tributo». O bien cuando se indica que dicha materia sí podrá regularse mediante Decreto-ley, pero únicamente cuando «se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no afecte en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas». Expresiones todas ellas que, sin una previa, inexcusable y atinada delimitación conceptual, pueden propiciar cualquier interpretación sobre el contenido de la materia tributaria que se considere susceptible de ser regulada mediante los correspondientes Decretos-leyes. A este respecto, cabe indicar que aludir, por ejemplo, a que entre esos «elementos esenciales del tributo» están la base imponible, el tipo de gravamen o la cuota líquida, es tanto como no decir nada; aunque sea cierto que esa apreciación pueda resultar útil para determinar, por ejemplo, el controvertido alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, pero no, desde luego, para delimitar el alcance de lo regulable de esa materia mediante Decreto-ley, dado que esto último dependerá del cuánto y/o del cuándo y del cómo inciden en cada caso estas normas gubernamentales con rango ley en la regulación de los elementos que conforman la estructura de las normas tributarias.

De esta manera, es posible concluir que la interpretación que se propone del texto constitucional que se ha venido evaluando, entiende que la materia tributaria que puede ser objeto de regulación mediante Decretos-leyes será la

que se precise para abordar adecuadamente la reparación de los daños generados por un acontecimiento extraordinario. Además, esta reparación habrá de llevarse a cabo urgentemente, de conformidad con lo que literalmente se establece en el artículo 86.1 CE. En definitiva, lo que ha de condicionar el contenido de la regulación de la materia tributaria mediante Decreto-ley será aquello que pueda aportar el más urgente y mejor remedio o paliativo que precisen quienes hayan soportado los daños por un acontecer de carácter extraordinario. Sirva para ilustrar lo que se acaba de exponer, por ejemplo, la fundada posibilidad de aprobar un Decreto-ley que exonerase del pago de los impuestos locales que recaen sobre los Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y sobre el ejercicio de las Actividades Económicas a quienes hubieran sufrido los graves daños de la DANA del pasado mes de octubre del año 2024 en la Comunidad Autónoma de Valencia. Es proverbial, igualmente, que en muchos casos ese acontecimiento de carácter extraordinario demandará la provisión de recursos dinerarios suficientes a los entes públicos urgentemente necesitados de ellos, para poder así remediar o atenuar los efectos de lo acontecido. Sensus contrario, obviamente, la regulación de otros aspectos de la materia tributaria que no alcanzaran o sobrepasaran los reseñados objetivos, no tendrían justificación desde el punto de vista de la interpretación que se ha propuesto de lo prescrito en el artículo 86.1 CE en relación con el contenido de los Decretos-leyes reguladores de esas materias.

La propuesta que se acaba de formular sobre el contenido jurídico tributario que cabe regular mediante Decreto-ley resulta coherente con las exigencias del «deber de contribuir» que establece el artículo 31.1 CE. Y ello porque cuando el acontecimiento excepcional que demanda la adopción de medidas tributarias urgentes cause un deterioro en los bienes y/o una disminución del consumo o de las rentas, se producirá, inexorablemente, una pérdida de la capacidad económica legitimadora de las correspondientes exacciones tributarias. Desconocerlo supondría contravenir, incuestionablemente, ese principio informador de cualquier tributo, de acuerdo con lo prescrito en el citado artículo 31.1 CE, por lo que la interpretación conjunta de lo dispuesto en este último artículo y en el 86.1 CE demandará exonerar o minorar urgentemente la carga tributaria mediante Decreto-ley, para adecuar así el alcance del deber de contribuir a lo acontecido, esto es, a la desaparición o minoración de la «capacidad económica» de los titulares de los respectivos patrimonios, rentas o consumos.

Debe significarse, por otra parte, que esta situación puede afectar a cualquier figura tributaria de nuestro ordenamiento jurídico, y no solamente a alguno de los «pilares estructurales del sistema tributario», a que aludía literal-

mente la letra c) del FJ 2 de la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STS) 11/2024, de 18 de enero, refiriéndose, específica y únicamente, al Impuesto sobre Sociedades. En esta figura impositiva y en las demás integrantes de esos «pilares estructurales ...», como es el caso proverbial de los Impuestos que recaen sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre el Valor Añadido, es previsible que el acontecimiento extraordinario que motiva la aprobación del correspondiente Decreto-ley haya ocasionado, asimismo, una minoración de las rentas y/o del consumo que se reflejará, automática e inexorablemente, en la carga económica que se ha de soportar por los correspondientes impuestos que los gravan; y ello, en consecuencia, sin la imperiosa necesidad de proceder a una urgente reforma de su regulación legal.

Aunque es cierto, no obstante, que lo que se acaba de relatar dependerá también de determinadas circunstancias, como puede ser el caso, por ejemplo, del momento del período impositivo en que se produzca el acontecimiento extraordinario. Porque no será lo mismo, obviamente, si aconteciera al comienzo de ese período ya que resulta por demás evidente que la necesidad y el alcance de la modificación de sus respectivas normas reguladoras serían diferentes que si dicho acontecimiento se produjera en la mitad o al final del mencionado período. Lo que, sin embargo, no ocurrirá en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica y/o el Impuesto sobre Actividades Económicas, que, debido a su configuración en nuestro ordenamiento jurídico positivo, requerirán ineludiblemente una expresa modificación, y conllevar, incluso, su exención si, por ejemplo, los daños en el inmueble, el vehículo o el negocio hubieran sido irreparables.

Cabe traer, por último, a colación la anunciada segunda posibilidad que se relaciona con las demás consecuencias de otro acontecer igualmente extraordinario y demandante, asimismo, de urgente reparación. Posibilidad esta que puede requerir también la correspondiente normación de la materia tributaria mediante Decreto-ley, de acuerdo con lo que prescribe el artículo 86.1 CE; aunque, en este caso, lo que se debería proponer la correspondiente regulación sería la de atender la necesidad del Gobierno de incrementar sus ingresos tributarios. En esta segunda posibilidad a que se acaba de aludir, una de las cuestiones más problemáticas que se plantean es la adecuada «elección» de los destinatarios de las modificaciones tributarias que verán incrementada su carga fiscal para suministrar esos nuevos fondos al Gobierno. Para lo cual debería tenerse en cuenta, ineludiblemente, los principios jurídico tributarios de «capacidad económica» y de «generalidad», reflejado el primero expresamente y el segundo implícitamente en el término con el que da comienzo al apartado 1 del artículo 31 CE, cuando prescribe que «“todos” contribuirán al sostenimien-

to de los gastos públicos ... »; lo que comporta que los tributos han de exigirse a la totalidad de los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los respectivos tributos, y cuyos destinatarios pasivos se encuentren en el ámbito territorial del que sea competente el ente público impositor.

Querido Ángel: descansa en paz.

SEGUNDA PARTE

DERECHOS FUNDAMENTALES Y DEBER DE CONTRIBUIR

CAPÍTULO 10

INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y EL ENTORNO VIRTUAL (A PROPÓSITO DE LA STS 1207/2023, DE 29 DE SEPTIEMBRE REC. CAS. 4542/2021)

FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

SUMARIO: 1. Algunas consideraciones sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. 2. El examen de los datos contenidos en ordenadores o dispositivos de almacenamiento de información: ¿es domicilio? 3. El derecho al entorno virtual: ¿es un derecho fundamental de nueva generación o una síntesis de varios derechos? Reflexión sobre la posible aplicación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ACERCA DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO

Es abundante la jurisprudencia de la Sala Tercera en relación con el derecho a la inviolabilidad del domicilio, reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución Española (CE). En particular, se trata de los pronunciamientos de su Sección Segunda, que se ocupa de la materia tributaria. No es ahora el momen-

to de reseñar sus pormenores, aunque sí cabría indicar que algunas de las sentencias dictadas han tratado de acotar la fuerza expansiva en el ejercicio de las potestades administrativas, singularmente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT, en adelante). Cabría citar, entre otras varias, la STS de 1 de octubre de 2020 (recurso de casación núm. 2966/2019, Taberna La Montillana), que motivó incluso un cambio legal reactivo a la jurisprudencia establecida¹.

En esa jurisprudencia anterior a 2023 se ha ido definiendo el concepto legal de domicilio, interpretando el artículo 18.2 CE, a efectos de la práctica de los actos tributarios. Así, sin ánimo exhaustivo, se ha delimitado el concepto mismo de domicilio como ámbito o espacio físico de protección, en personas físicas y jurídicas; el alcance del consentimiento del titular y su derecho a la exclusión; la trascendencia de las infracciones cometidas con ocasión de la invasión del domicilio y si, en todo caso, abocan al acto a su nulidad radical, atendido el hecho de que tales conductas pueden considerarse lesivas de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, conforme a la exigencia del artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria (LGT). Todos los problemas jurídicos planteados en torno a la idea de domicilio y de su protección judicial, pese a su abundancia, no han dejado cerrada la materia, en absoluto, pues siempre se promueven recursos de casación que presentan problemas o perspectivas nuevas en relación con diversos aspectos de la tutela judicial del derecho fundamental del que ahora se da cuenta.

Ahora bien, es la idea misma de domicilio, desde el punto de vista de la necesidad de su protección jurisdiccional, la que está en crisis –en el sentido de transformación–. No tanto porque el domicilio, como ámbito físico, experimente una alteración de sus contornos, sino porque la necesidad constitucional de protegerlo presenta, en esencia por la aparición de las nuevas tecnologías, desafíos desconocidos hasta ahora.

Así, se trate del domicilio constitucionalmente protegido de personas físicas o jurídicas, ambas con grados y niveles de intensidad diferentes, como hemos señalado, lo verdaderamente relevante es que la entrada, la mera entrada en un domicilio, puede ser en la actualidad un acto anodino e irrelevante, como también lo es, lo puede ser, el acceso con fines de registro de objetos o elementos probatorios que se encuentren en su interior. Esto es, el domicilio no cambia, pero sí lo hacen, evolutivamente, los intereses de los ciudadanos y,

¹ Se trata de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

en relación con estos, los bienes o elementos que contienen el verdadero y efectivo contenido de la intimidad o privacidad requeridos de tutela, con referencia al domicilio.

Por decirlo con otras palabras, en la actualidad el problema judicial de la inviolabilidad del domicilio, desde la perspectiva de la tutela de los derechos fundamentales, presenta una carga no pequeña de problemas dogmáticos que solo podrían acometerse mediante una interpretación «dinámica» de la Constitución –no siempre fácil, segura o conveniente–, esto es, mediante una exégesis de su contenido adaptada a los tiempos en que es aplicada.

El examen judicial del problema que hoy abordamos, sobre el entorno virtual o digital, es el relativo al control judicial de la actividad de la Administración tributaria que, para ejercitar su facultad de comprobar las deudas de esta naturaleza, accede, copia o se incauta de equipos o datos informáticos, que aborda en varias sentencias el Tribunal Supremo, cuya Sala 3.^a, Sección 2.^a, que se ocupa de la materia fiscal, ha emitido varios pronunciamientos.

Esto es, una última línea jurisprudencial examina, aun cuando lo haga con cierto pie inseguro, el problema de la captación, copia o apropiación de datos que contienen los ordenadores o dispositivos de almacenamiento de datos o la incautación tales dispositivos.

2. EL EXAMEN DE LOS DATOS CONTENIDOS EN ORDENADORES O DISPOSITIVOS DE ALMACENAMIENTO DE INFORMACIÓN: ¿ES DOMICILIO?

Una cuestión dogmática del máximo interés, abordada desde diversas perspectivas por la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo², es la relativa a si el acceso a los ordenadores o dispositivos o repositorios de datos, acordado por la Administración tributaria a efectos de comprobación, supone una alteración o interferencia en el domicilio constitucionalmente protegido o atenta contra valores constitucionales de naturaleza distinta.

Es preciso distinguir entre aquellos accesos a tales fuentes que discurren en el seno de una entrada domiciliaria y aquellos otros que suceden al margen de este ámbito. Este último es el problema abordado en la STS 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. cas. 4542/2021).

² Cabe mencionar al respecto la STS 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. cas. 4542/2021); la STS 25 de junio de 2024 (rec. casación núm. 7845/2022), asunto CVC; la STS de 9 de diciembre de 2024 (Recurso de casación núm. 1174/2023), asunto BARBO COCHES; y la STS de 14 de junio 2023 –Sección 4.^a– recurso de casación núm. 6104/2022, asunto «Frío, calor y electricidad».

La cuestión no es en absoluto irrelevante, pues no solo afecta al concepto mismo de domicilio como sustrato objetivo de protección, sino que involucra algunas dudas relacionadas con esa caracterización: por ejemplo, la muy fundamental acerca de si debe el juez de lo contencioso-administrativo autorizar el acceso a tales dispositivos cuando se producen al margen de una entrada a domicilio constitucionalmente protegido, cuestión huérfana de regulación positiva en la jurisdicción administrativa y perfectamente resuelta en la penal.

Tal es, precisamente, el punto examinado en la sentencia referida.

Los hechos examinados en ella se refieren a una actividad de la Administración llevada a cabo, con fines de comprobación tributaria, al margen de toda idea del domicilio del comprobado, pues los hechos narrados sucedieron en la sede de la inspección. Veámoslos resumidamente:

La AEAT en Murcia inició un procedimiento inspector al recurrente en ese proceso, comprendiendo varios conceptos: IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, declaración informativa de bienes en el extranjero, y también I. Sociedades e IVA, en que el comprobado actuaba en representación de personas jurídicas.

El 30 de junio de 2020, en el curso de una de las comparencias del ciudadano a las oficinas de la Inspección –en un procedimiento cuyo inicio fue notificado el 16 de abril de 2018, esto es, cuando ya se encontraba bastante avanzado–, los actuarios, considerando que no se había dado respuesta o se había realizado una aportación incompleta de la documentación requerida, le solicitaron que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática realizar una copia del portátil que llevaba consigo y consultaba de forma frecuente en las visitas a la inspección, para el examen de su contenido, procurando así la obtención de una información relevante para la inspección que el comprobado, según la versión de la Administración, no habría facilitado.

No consintiendo el investigado la solicitud que se le dirigió, los actuarios adoptaron medidas cautelares, amparados formalmente en el artículo 146 LGT, que incluían realizar una copia de la información del ordenador, con su precinto; de no permitir la copia el titular, en este caso, del ordenador, se acordaba la incautación y precinto del ordenador una vez autorizado por el juez.

La medida cautelar se materializó, finalmente, en la copia de la información contenida en el equipo portátil en un disco duro y su precinto, actuaciones que quedaron documentadas en la correspondiente diligencia, debemos recordar que en el seno de unas medidas cautelares, que luego fueron ratificadas según lo dispuesto en el artículo 146.3 de la LGT.

Esas medidas no fueron notificadas al afectado con expresión de los recursos.

Lo llamativo del asunto, en lo que al tema que abordamos concierne, es que la Inspección solicitó al juez una autorización judicial para el acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria. Tal solicitud fue cursada con fundamento en el artículo 18.2 CE. El juez de lo contencioso-administrativo autorizó la entrada al ordenador, como si se tratara de una autorización de entrada domiciliaria. La Sala de lo Contencioso-administrativo, en el recurso de apelación, confirmó el auto apelado, con referencia explícita al domicilio y su inviolabilidad como objeto de protección³.

La sentencia que se comenta, de 29 de septiembre de 2023, entre otras consideraciones que se efectúan para analizar los términos del recurso, se pronuncia de modo expreso sobre la cuestión, afirmando que, claramente, no estamos ante la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) –pues ni un ordenador es un domicilio, ni su variado contenido informático almacenado guarda una relación directa y necesaria con los bienes jurídicos que hacen del domicilio un lugar digno y necesitado del máximo nivel de protección constitucional–.

Antes al contrario, nos encontramos –se afirma– ante la afectación posible de otros derechos fundamentales, mencionados en el auto de admisión –en principio, la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos–. Cosa distinta, se afirma en ella, es que la doctrina nuestra en relación con el artículo 18.2 CE sea o no extensible a un caso distinto del allí tipificado, el de copiado, incautación o precinto de datos dispositivos electrónicos que cita el auto como posibles (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.).

Cabe significar que el propio auto de admisión del referido recurso de casación, en la cuestión de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia que había sido formulada, ya anticipaba, en alguna medida, la respuesta a ese interrogante, en un contexto fáctico, es de repetir, en que no había en el caso analizado domicilio alguno que proteger, pues de lo que se trataba era de obtener el acceso a los dispositivos informáticos, por analogía, si bien dándole el mismo tratamiento jurídico que a la entrada domiciliaria. La primera de las preguntas que suscita el auto de admisión es la siguiente:

«Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domici-

³ Acertadamente dice el auto recurrido que el entorno digital constituye un lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos, lo cual es para esta Sala una evidencia. Y es original la afirmación que hace el auto de que ese «lugar» digital es asimilable al hogar o domicilio personal, advirtiéndonos la Abogacía del Estado que estamos ante la «garantía de la intimidad informática».

lio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones».

En realidad, la cuestión planteada en el auto atiende en lo sustancial al contenido esencial del derecho fundamental, pero partiendo de la base de que la propia resolución considera, de entrada, que el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) no constituyen, en puridad, domicilio constitucionalmente protegido.

Tres son las perspectivas que sugiere el auto de admisión, en el pasaje transcrito, acerca de la cuestión: en primer lugar, si el concepto de domicilio se extiende a espacios u objetos que no pueden ser considerados, en rigor, domicilio; en segundo término, si el examen de datos informáticos por parte de la Administración se equipara a la intromisión en el contenido de tal derecho fundamental, por razón de los bienes jurídicos protegidos en uno y otro caso, particularmente el derecho a la intimidad, de muy problemática extensión, y solo con matices, a las personas jurídicas; finalmente, el auto sugiere, aun no de un modo abierto, si actuaciones de la Administración que no implican la entrada en un domicilio, sino alguno distinto, están sometidas a autorización judicial cuando la Constitución no prevé esa garantía específica, reservada a los estrictos casos definidos en el artículo 18, 2 y 3 de la CE.

Esto, además, no es frontalmente abordado por la sentencia de 29 de septiembre de 2022. Con independencia de los términos del auto de admisión y del ámbito en que se desarrolló el debate casacional, resulta obvio que una cuestión latente en esta clase de asuntos en materia de derechos fundamentales es la relativa al tratamiento jurídico de las actuaciones judiciales llevadas a cabo cuando no son exigidas por el ordenamiento, esto es, la de su validez.

En el asunto examinado, la sentencia opta por soslayar ese escollo –advertido por la Sala, pero no incorporado al debate– y orientarse, de un modo preciso, al análisis relativo al contenido de las decisiones judiciales combatidas, pero al margen del problema indicado. Esto es, la reflexión procedente, aunque no tenga cabida en una sentencia en que se plantean temas distintos, es que si el acceso a los datos o información –de pretendida relevancia fiscal– contenida en un ordenador no constituye domicilio (al menos en el caso que observamos, en que tales iniciativas administrativas, secundadas por resoluciones judiciales, se produjeron al margen de toda idea de domicilio, pues el copiado, precinto, aseguramiento y autorización se produjeron con ocasión de la práctica de diligencias inspectoras en dependencias administrativas), enton-

ces era ociosa la intervención judicial para autorizar tales actividades, a menos que pudieran ser reconducidas a alguna de las exigencias de autorización, particularmente, en presencia de la intervención en comunicaciones secretas o privadas, según la garantía que prevé el artículo 18,3 CE y que, eventualmente, puede quedar comprometida en caso de que en el contenido de los datos copiados o incautados se encuentren comunicaciones telemáticas –que, por cierto, la Constitución de 1978 no pudo prever– cuya equiparación a las postales, telegráficas o telefónicas, no ha revestido particular dificultad dogmática.

En definitiva, ante la cuestión de si los equipos informáticos o aparatos u objetos para el almacenamiento de datos constituyen o no domicilio constitucionalmente protegido –tomando en consideración, además, que la respuesta a tal interrogante deberá discernir previamente si el caso afecta a personas físicas o jurídicas, cierto sector de la doctrina ha defendido (Bosch Cholbi, Ruiz Hidalgo, Rodríguez Márquez) la respuesta positiva a tal interrogante, aunque es de suponer que no por identificación objetiva entre una situación u otra, esto es, por reputar domicilio lo que claramente no lo es, sino atendiendo al loable propósito de someter la actividad de la Administración que pueda percutir en ciertos derechos fundamentales a una autorización judicial previa, lo que, con ser encomiable –aunque correspondería al legislador zanjar de un modo claro estas dudas conceptuales– presenta nuevos y más variados interrogantes, no siendo el menor de ellos el de discernir si el juez puede ejercer una competencia judicial –aun entroncada con otra administrativa, según una peculiar forma de manifestación en la que no podemos detenernos ahora– que no está prevista de un modo formal en la ley.

En suma, esta actividad, como tampoco el objeto sobre el que recae la intervención de la Administración no constituye domicilio ni se proyecta sobre él, aunque haya notas comunes con el ámbito protector que se confiere a este. Tales forzosas actividades comprometen la intimidad (o la privacidad) y pueden hacerlo también, según los casos, con el secreto de comunicaciones. La conclusión debe ser, pues, que deben gozar de las garantías constitucionales y de tutela judicial previstas para otros derechos fundamentales –intimidad, secreto de las telecomunicaciones, protección de datos–, pero no para el domicilio. Los autores citados sostienen su tesis para brindar al llamado entorno virtual una protección similar a la del domicilio, lo que se puede conseguir, al menos de una manera parcial, sin necesidad de calificarlo como domicilio constitucionalmente protegido.

Es preciso añadir a lo anterior que no solo para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido se precisa el consentimiento del titular o la autorización judicial, sino también, una vez franqueado el umbral, para efectuar

registros (art. 113 LGT). El artículo 18.2 CE también habla de entrada o registro, como realidades separables, aunque el registro presupone la entrada, obviamente, y esta misma carece, aparentemente, de todo sentido útil o práctico, limitada al mero acceso a la morada. Esta distinción, que hace absurdo entrar para no otra cosa que el mero entrar, tiene sentido si se la erradica de la dinámica de la actuación administrativa en materia tributaria, como también en caso de instrucción judicial por delito, pues en ambas hipótesis la investigación que procede reclama, por lo común, no solo entrar, sino registrar. Sin embargo, la mención autónoma de la entrada como intromisión *per se*, requerida por tanto de esa autorización judicial en caso de ausencia del consentimiento del titular, quiere indicar que el ámbito protector del domicilio –particularmente intenso en las personas naturales– puede decaer con la sola entrada indebida, al margen de la idea de registro. Piénsese al caso en una detención, o en una medida de salubridad pública, donde la entrada, para ejecutar actos, no precisa del registro como su natural correlato.

Puede complementarse lo anteriormente dicho con la idea de que la autorización judicial de entrada y registro concedida a la Administración no legitima por sí sola la injerencia en los dispositivos de almacenamiento de información (ordenadores, tabletas, discos duros, smartphones, nube, correos electrónicos...), puesto que estos no están garantizados por el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) sino que, en su caso, forman parte del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE), por el derecho a secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE) y por el derecho a protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE).

Al respecto, cabe distinguir entre la información que se puede obtener en el domicilio (a través del registro de las dependencias, cajones, armarios, falsos techos, dobles paredes, cajas fuertes...) y otra muy diferente es la que se puede obtener a través de elementos que están en el domicilio (ordenadores, teléfonos, tabletas, nube, correos electrónicos...) o fuera de él (cajas de seguridad en entidades financieras), que no se ven amparados por las garantías domiciliarias sino por las de los derechos fundamentales implicados.

A este específico problema da respuesta la STS de 25 de junio de 2024 (rec. núm. 7845/2022, asunto CVC). En este recurso de casación, el auto de admisión había abordado de modo frontal el tema de la autorización judicial de entrada y su extensión a la intervención de las comunicaciones a los efectos de su captación o utilización, precisamente en el curso de esa entrada.

En particular, el auto reclamaba a la Sección Segunda de la Sala Tercera la respuesta a este interrogante: determinar si la inspección de los tributos está habilitada legalmente para solicitar y el Juez de lo Contencioso-administrativo

tiene competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria en el curso de un procedimiento tributario.

Se incluía además otra pregunta, la de aclarar si el acceso a la información contenida en cualesquiera repositorios telemáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde aquel, requiere que el auto que autoriza la entrada contenga un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución.

A tales cuestiones, la sentencia ofrece esta respuesta: que el acceso a la información contenida en equipos o repositorios informáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde este, requiere que el auto que autoriza la entrada en dicho domicilio razone de manera específica la justificación del acceso a esa información, con la finalidad de salvaguardar los derechos fundamentales del art 18 de la de la Constitución que pudieran resultar eventualmente afectados.

En otras palabras, el acceso a los datos contenidos en ordenadores o dispositivos que se encuentren en el domicilio o sean accesibles desde este – indicación que no es ociosa, pues tales datos se someten a una accesibilidad más lógica que física– requieren en el juez de la autorización el despliegue de una motivación específica, *ad casum*. Sin embargo, una detenida lectura de esta sentencia del Tribunal Supremo permite considerar que al juez competente para la autorización de entrada y registro (atendida la exigencia que enuncia el art. 18.2 CE) se le extiende su jurisdicción a esa motivación particular sobre la justificación de acceso a la información contenida en ordenadores y otros elementos equiparables por el hecho de que hay una conexidad entre todos los derechos fundamentales en juego (domicilio, intimidad, secreto de comunicaciones), esto es, por razón de que la intervención se realice en un domicilio. Luego veremos que la jurisprudencia penal aporta al problema interesantes matices.

Tampoco es desdeñable esa consideración creciente que los Tribunales vienen declarando en relación con la motivación reforzada o específica de ciertos actos administrativos, exigencia que, al menos en lo que respecta a la materia tributaria, es de cuño estrictamente jurisprudencial. Las leyes de procedimiento administrativo, al requerir la motivación de los actos, no acotan o precisan, por lo general, cómo debería ser, o con qué concreción o detalle, el

contenido de tal motivación, probablemente imposible de establecer *a priori* y para la totalidad de los casos posibles.

Sin embargo, tiene sentido que se exija a la Administración –o a los jueces y tribunales, en su tarea de autorización inserta en procedimientos administrativos, de una motivación reforzada (que parece apelar a lo cuantitativo); o específica, que viene referida a lo cualitativo, esto es, a que la motivación sea particular en relación con aspectos singulares de la actividad que conviene separar, en garantía de los ciudadanos, de la motivación común, por así decirlo. Tal sucede en el caso que ahora se analiza, en la ya reseñada sentencia CVC, porque las razones que justifican la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido pueden no ser bastantes, o las mismas, para abrir paso a una intervención en que pueden quedar dañados otros derechos fundamentales distintos al domicilio, por lo que esa motivación debe poner de relieve que, además de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, está justificado el acceso al contenido de los equipos o dispositivos informáticos que en su interior se encuentren.

De un modo u otro, las dos sentencias que se han comentado contienen un elemento común a ambas, presente por lo demás también en otras diversas sentencias de casación en las que se han examinado pormenores diversos sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio o, más recientemente, sobre el acceso o captación de datos, en el seno de una entrada domiciliaria o al margen de tal ámbito, esto es, en el terreno del entorno virtual, cual es el del sometimiento de tales actos, con fines de su control de legalidad, a un test o ponderación, que significa que solo cabe acudir a estas medidas, de suyo invasivas, bajo los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad.

Quiere ello decir que la legitimidad de los actos enjuiciados en cada caso –ya sea el auto judicial de autorización de entrada y la sentencia que juzga la apelación del auto, ya fuera el acto definitivo de la Administración de fijación de la deuda tributaria, cuya información se ha nutrido de los datos obtenidos de ese modo– está subordinada a la ponderación que se debe efectuar sobre la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de acceso a tales datos, su naturaleza, la afección a la actividad empresarial o profesional de los equipos o servidores que los contengan, así como los derechos de su titular, según sea una persona física o jurídica. En consecuencia, se debe descartar la intervención que no observe tales condiciones jurídicas que han de ser ponderadas.

Esos principios generales del actuar administrativo, que espiritualizan la respuesta que debe darse al ejercicio de las potestades administrativas para evitar daños gratuitos o excesivos a los derechos fundamentales, no solo se encuentran en el ser o no ser de la medida sino que, tratándose del acopio de

captación de datos, unos de relevancia fiscal y otros no, o no tanto, afectan también a los parámetros de necesidad, adecuación o proporcionalidad, pero referida al *quantum* de la medida, a su intensidad.

Es de recordar, en este momento, la jurisprudencia fijada en el fundamento sexto de la reiterada sentencia 1027/2023, de 29 de septiembre. En lo que aquí importa, son de destacar los puntos segundo y tercero: así, la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos –sujeción de la intervención a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida–, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

El punto tercero nos indica que tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales –con máximo nivel de protección constitucional– prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada y ante la consideración, que no carece de importancia –que no se suele reconocer– como es que estamos en presencia de un proceso jurisdiccional, si bien de cognición limitada, en el que el afectado por la medida autorizadora y, por ende, perjudicial para sus derechos fundamentales, no es oído en él.

Establecida esta doctrina, es claro que, a tenor de lo expuesto, el auto y la sentencia objeto de enjuiciamiento casacional en la sentencia 1207/2023 no han observado aquellas exigencias, a partir de la constatación de que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal.

Esto es, se viene a decir, aunque no como *ratio decidendi*, algo que no carece de importancia: de una parte, que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos personales de un ordenador del que es titular un ciudadano, persona natural, no una sociedad, realizado antes de que se sustanciase la autorización

judicial llevada a cabo –amparada, como hemos visto, en la facultad que brinda el artículo 146 LGT, sobre medidas cautelares–. Estas se podrán adoptar, de forma debidamente motivada, para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición; pero, de otra parte, se viene en la sentencia a recriminar el volcado, copiado o captación indistinta de todos los datos que contiene el dispositivo de que se trate. Dicho de otro modo, esas medidas cautelares no amparan la apropiación masiva o indiscriminada de la información –de relevancia fiscal o no– que contenga un dispositivo.

Esto hace pensar, visto lo que afirma la sentencia comentada al respecto, si las medidas cautelares a que se refiere el citado artículo 146 LGT, cuya una finalidad posible es la de impedir que desaparezcan o destruyan pruebas –no otras, como el conocimiento anticipado de una información al margen de que sea relevante para el desarrollo de la tarea inspectora– permiten establecerse, por decisión de la Administración, cuando está implicada la intromisión en derechos fundamentales.

Quizá sea este uno de los puntos flacos de la STS 25 de junio de 2024 (rec. casación núm. 7845/2022), asunto CVC. Uno de los aspectos del problema que no queda en ella resuelto es el que se acaba de comentar sobre la proporcionalidad, no sobre el ser de la medida misma, sino en cuanto a su alcance o intensidad, en el sentido de verificar si se cumple esta con un copiado o captación masiva de los datos que contiene un dispositivo o mecanismo, que traslada a la Administración, sin filtro alguno, información que puede ser sensible o protegida por el derecho a la intimidad personal y familiar.

Ello habida cuenta de que esa exigencia de proporcionalidad significa que, de todas las medidas posibles que invadan o condicionen los derechos de los administrados, se ha de escoger el medio menos agresivo para alcanzar el mismo resultado. Cabe preguntarse si una apropiación de todo el contenido de un ordenador o dispositivo análogo, indiscriminadamente, es respetuosa con el principio de proporcionalidad, cuando se efectúa sin separar o segregar aquellos archivos o informaciones que, de conformidad con lo establecido en el artículo 142 LGT, tengan transcendencia tributaria, como el caso de las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas... y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Pues bien, la sentencia CVC, en mi opinión, se muestra muy indefinida a la hora de definir lo masivo y lo que no lo es, sin adentrarse en lo verdadera-

mente importante: el carácter indiscriminado, a todo trance, de la obtención de los datos informáticos, pues cabría entender que hay tres clases de datos a efectos de los niveles de protección que cabe esperar, no todos los cuales son de interés para el ejercicio de las competencias administrativas:

1) Datos sensibles desde el punto de vista de los derechos fundamentales: intimidad, protección de datos, secreto de las comunicaciones.

2) En el otro extremo, datos con transcendencia tributaria, esto es, datos que sean necesarios para la comprobación y la determinación de las obligaciones fiscales.

3) Datos indiferentes (v.gr., fotografías, documentos sobre materia no económica, etc.). Sobre estos no puede dirigirse la actividad de la Administración, pues son datos ajenos al interés comprobador de ésta.

Obviamente, el respeto al principio de proporcionalidad exigiría la separación de unos y otros datos y la traslación a los órganos comprobadores de los datos necesarias, una vez debidamente filtrados. Cuando hubiera de intervenir un juez, la solicitud y el auto motivado habrán de identificar qué concreta información puede ser puesta en manos de la Administración.

3. EL DERECHO AL ENTORNO VIRTUAL: ¿ES UN DERECHO FUNDAMENTAL DE NUEVA GENERACIÓN O UNA SÍNTESIS DE VARIOS DERECHOS? REFLEXIÓN SOBRE LA POSIBLE APLICACIÓN DE LA LEY DE ENJUICIAMIENTO CRIMINAL

La STS 1207/2023, de 29 de septiembre, a la que nos venimos refiriendo, hace alusión al derecho al entorno virtual, expresión que se utiliza en ella, por primera vez, en una sentencia de casación de la jurisdicción administrativa, aunque el concepto y su desarrollo doctrinal surgió en el seno de la jurisdicción penal, a partir de la reforma de la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal –LECrím– para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica.

En esa reforma se incluye un precepto, el artículo 588 sexies, que se incorpora a un nuevo Capítulo VIII, bajo la rúbrica de «Registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información», dentro del Título VIII, que regula las medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución.

Este derecho complejo, en tanto síntesis de otros que ya se encuentran consagrados en la CE, en esencia los del artículo 18 CE, es considerado por algunos sectores doctrinales y jurisprudenciales como un derecho fundamental de última generación, denominado derecho al entorno virtual o digital, que viene referido a la protección de los ciudadanos, frente al poder público, en relación con la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas.

Aun no con la denominación de derecho al entorno virtual, la STC 173/2011, de 7 de noviembre, en su F. J. 3.º *in fine* aborda, en un recurso de amparo, el ámbito de protección que, en términos constitucionales, proyecta el derecho a la intimidad sobre el contenido almacenado en un ordenador personal. La sentencia realiza afirmaciones innovadoras, a la vista del nuevo fenómeno del uso generalizado por los ciudadanos de dispositivos electrónicos que se debe incardinar dentro del viejo molde del derecho fundamental a la intimidad.

Se afirma en la reseñada STC –cuya lectura es recomendable si se aspira a proyectar su doctrina al mundo peculiar de la comprobación tributaria– que:

«Es evidente que cuando su titular navega por Internet, participa en foros de conversación o redes sociales, descarga archivos o documentos, realiza operaciones de comercio electrónico, forma parte de grupos de noticias, entre otras posibilidades, está revelando datos acerca de su personalidad, que pueden afectar al núcleo más profundo de su intimidad por referirse a ideologías, creencias religiosas, aficiones personales, información sobre la salud, orientaciones sexuales, etc. Quizás, estos datos que se reflejan en un ordenador personal puedan tacharse de irrelevantes o livianos si se consideran aisladamente, pero si se analizan en su conjunto, una vez convenientemente entremezclados, no cabe duda que configuran todos ellos un perfil altamente descriptivo de la personalidad de su titular, que es preciso proteger frente a la intromisión de terceros o de los poderes públicos, por cuanto atañen, en definitiva, a la misma peculiaridad o individualidad de la persona».

Por su parte, la STS 1207/2023, a la que se viene haciendo alusión constante, se enfrenta al problema de esclarecer qué derecho fundamental es el concernido en el asunto –recuérdese, en el asunto se acomete una actuación administrativa cautelar de la inspección, que procede a la retención del ordenador, así como al precinto y copiado de todos los datos contenidos en él, atendido el hecho de que la Sala de instancia que había resuelto sobre la apelación, desestimándola, insertaba la actividad en el derecho a la inviolabilidad del domicilio, lo que, además, justificaba el ejercicio de su propia competencia

jurisdiccional, conforme a la regulación del artículo 18.2 CE, al punto de que, en otro caso, habría sido sumamente discutible su propia posibilidad de intervenir sin título competencial legalmente habilitante.

Según la sentencia de instancia, ya se ha anticipado, el controvertido es el derecho a la inviolabilidad del domicilio, que abarcaría «lugares» como los dispositivos electrónicos que contienen información, prescindiendo de la incidencia de otros derechos fundamentales, como el secreto de la correspondencia (art. 18.3 CE); el de la intimidad personal y familiar (art. 18, 1 y 4 CE); derecho a la protección de datos de carácter personal; incluso cabe acoger la doctrina acuñada en la jurisprudencia penal sobre un nuevo derecho al entorno virtual, que haría innecesario diferenciar cada concreto derecho, se afirma en la STS 1207/2023.

Obvio es decir que este derecho fundamental, acopio o síntesis de varios derechos fundamentales codificados en la Constitución y en los Tratados internacionales, se opone a las invasiones justificadas tanto en el proceso penal, de donde surge el concepto, como por parte de la Administración en el seno de su actividad propia, en el caso que se examina, para el ejercicio de potestades de comprobación fiscal.

Por su parte, se hace referencia al nuevo derecho fundamental al entorno virtual como algo distinto y nuevo respecto de los derechos originarios concernidos, lo que permite considerar que la reforma operada en la LECrim. de 2015 y la jurisprudencia constitucional y del TS (Sala 2.^a) sobre la materia refuerzan la limitación de la intervención del poder público en estos derechos fundamentales, en tanto brotan del posible conocimiento indiscriminado del contenido de dispositivos informáticos que afectan a derechos fundamentales.

Pero ¿Qué es el derecho al entorno virtual? ¿Se trata de un derecho fundamental de nuevo cuño? ¿Cuál es su contenido?

A tal respecto, se debe mencionar la fundamental STS, Sala Segunda, núm. 786/2015, de 4 de diciembre, en que se introduce el término por primera vez, analiza el concepto, a la luz de la entonces reciente reforma de la LECrim de 2015, por lo cual empieza analizando el sentido y objetivo de esa reforma, en lo que a la intervención policial –administrativa, para nosotros– se refiere.

La mencionada sentencia de la jurisdicción penal –cosa distinta es la de la problemática traslación de su doctrina a la materia tributaria que nos ocupa– argumenta que la ponderación judicial de las razones que justifican, en el marco de una investigación penal, el sacrificio de los derechos de los que es titular el usuario del ordenador, ha de hacerse sin perder de vista la multifuncionalidad de los datos que se almacenan en aquel dispositivo.

Así, considera que el nuevo artículo 588 sexies a) de la LECrim, que alberga una regulación rupturista, persigue abandonar prácticas en las que la autorización judicial para la entrada en el domicilio del investigado amparaba cualquier otro acto de injerencia, incluso cuando desbordara el contenido material del derecho reconocido en el artículo 18.2 de la CE. Lo que el legislador pretende, por tanto, es que el Juez de instrucción, a la hora de autorizar, exteriorice de forma fiscalizable las razones que justifican la intromisión en cada uno de los distintos espacios de exclusión que el ciudadano define frente a terceros, no ceñidos pues a la mera inviolabilidad del domicilio, en caso de afectación de bienes jurídicos de diferente entidad y naturaleza.

Ello es así porque el uso de un ordenador, teléfono u otros dispositivos, dada esa multiplicidad de funciones, también comprende la posible ofensa de varios derechos que, obviamente, desbordan el de la mera inviolabilidad del domicilio que, con toda naturalidad —e inercia— se hacía primar sobre toda otra consideración, aun las de relevancia constitucional, en la práctica judicial que vino a corregir la reforma legislativa surgida en 2015.

Afirma la sentencia que incluso el tratamiento jurídico del entorno virtual puede llegar a ser más adecuado si los mensajes, las imágenes, los documentos y, en general, todos los datos reveladores del perfil personal, reservado o íntimo de cualquier encausado, se contemplan de forma unitaria. Y es que, más allá del tratamiento constitucional fragmentado de todos y cada uno de los derechos que convergen en el momento del sacrificio, existe un derecho al propio entorno virtual.

En él se integraría, sin perder su genuina sustantividad como manifestación de derechos constitucionales de *nomen iuris* propio, toda la información en formato electrónico que, a través del uso de las nuevas tecnologías, ya sea de forma consciente o inconsciente, con voluntariedad o sin ella, va generando el usuario, hasta el punto de dejar un rastro susceptible de seguimiento por los poderes públicos. Surge entonces la necesidad de dispensar una protección jurisdiccional frente a la necesidad del Estado de invadir, en las tareas de investigación y castigo de los delitos, ese entorno digital.

Ese es, en esencia, el porqué de adoptar, como punto de partida científico, la existencia de un derecho fundamental al entorno virtual, distinto a sus teóricos componentes (los derechos fundamentales del art. 18 CE) con centro de gravedad en el contenido y funciones múltiples que permite el acceso al contenido y datos de los dispositivos electrónicos, en tanto medio de protección eficaz frente a las intromisiones de la Administración.

Si tal doctrina se estableció en 2015, con mucho mayor grado de intensidad se pueden producir agresiones en la actualidad a ese derecho a la posesión

pacífica de la identidad virtual. En suma, si se acuña tal nuevo concepto no es, a mi entender, por un prurito exacerbado de innovación dogmática sino porque, en realidad, el mundo digital o virtual crea derechos –o, también puede decirse, necesidades de protección– que no son, en esencia, ni reconducibles a las ya viejas categorías del domicilio, intimidad personal y familiar o secreto de las comunicaciones, sino que se trata de un conjunto único y diferenciable de sus posibles partes integrantes.

Otra idea que despierta esta sentencia penal, de la que se nutre la STS 1122/2024, CVC, ya reseñada, en los propios términos que hemos visto, dictada en materia administrativa, tributaria, es no ya la de la necesaria intervención judicial para la entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido –que es obvia– sino la extensión del concepto de autorización misma, distinta de la anterior, para la invasión del derecho al entorno digital del investigado. Bajo los perfiles de esta doctrina –cuya validez para servirnos de orientación en el ámbito de las potestades administrativas presenta serias dificultades– debe existir una resolución jurisdiccional habilitante para la invasión del derecho al entorno digital de todo investigado.

Es connatural a su existencia que esa resolución –en nuestro caso, la autorización del juez de lo contencioso-administrativo que debe intervenir para suplir la falta de consentimiento del titular del domicilio y permitir a los funcionarios el franqueo de este para los fines legalmente lícitos, ha de tener un contenido propio, explicativo de las razones por las que, además de la inviolabilidad domiciliaria, se alza la intimidad reflejada en el ordenador. Nuestro sistema no tolera el sacrificio de los derechos proclamados en los apartados 3 y 4 del artículo 18 de la CE a partir de una legitimación derivada o de segundo grado, de suerte que lo que justifica un sacrificio se ensanche hasta validar implícitamente otra restricción.

Las reflexiones que contiene esta sentencia penal son del máximo interés, referido a la investigación de los delitos y a la posición del propio juez de instrucción que, a un tiempo, investiga y, además, se erige en juez de garantías de los derechos del encausado dentro de las actuaciones sumariales.

Pero tal posibilidad no sucede, sin alguna violencia conceptual, en el terreno administrativo y, dentro de él, en el de la comprobación tributaria. Varias son las diferencias entre uno y otro campo de la actividad judicial: la primera de ellas consiste en que, en las diligencias penales, el propio juez que instruye es el que otorga la autorización, a la vista de todos los datos de los que conoce y le suministran las actuaciones, mientras que en el proceso contencioso-administrativo, el juez de la autorización, unipersonal, no será, con toda certeza, el órgano judicial, colegiado casi siempre, que tenga a su cargo el control de le-

galidad del acto definitivo del procedimiento que será por lo común un acto de liquidación, en el sentido de determinación, cuantificación de la deuda tributaria, siendo así que, por lo general, el juez no posee para decidir con conocimiento de causa otros datos, indicios o circunstancias que las que, unilateralmente, le presenta la Administración, que no es neutral en un proceso en que ocupa la posición, real o potencial, de demandada.

Hay otras diferencias. Así, aunque ahora tiene ya cabida normativa la responsabilidad penal de las personas jurídicas, a diferencia de lo que sucedía no hace tanto tiempo, lo normal es que la doctrina sobre el entorno virtual se haya elaborado a partir de los derechos fundamentales de la persona natural, no jurídica, mientras que en los pleitos tributarios la consideración como afectado incluye indistintamente a ambas, a las personas físicas y a las jurídicas, siendo así que, como ya hemos visto, los niveles de protección, tanto en lo que concierne al entorno virtual como a cualquiera de los derechos fundamentales contenidos en el artículo 18 CE, son diferentes en algunos casos, como sucede con el domicilio, que confiere un derecho de exclusión de menor intensidad en las personas jurídicas; o el derecho a la intimidad, que aun con un más reciente reconocimiento, presenta perfiles inferiores en el grado de protección que el que se debe dispensar a las personas físicas.

Otra diferencia entre el proceso penal y el administrativo es de orden normativo. Así, para cubrir una persistente laguna, o subvenir a una regulación insuficientemente protectora de los derechos, surgió la modificación de la LECrim. Así lo explica el Preámbulo de la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre:

«La ley pretende acabar con otro vacío normativo. Se trata del registro de dispositivos informáticos de almacenamiento masivo y el registro remoto de equipos informáticos. Respecto del primero de ellos, la reforma descarta cualquier duda acerca de que esos instrumentos de comunicación y, en su caso, almacenamiento de información son algo más que simples piezas de convicción. De ahí la exigente regulación respecto del acceso a su contenido. Por lo que afecta al registro remoto –diligencia ya presente en buena parte de las legislaciones europeas–, el intenso grado de injerencia que implica su adopción justifica que incluso se refuerce el ámbito objetivo de la medida, para lo que se han acotado con un listado *numerus clausus* los delitos que la pueden habilitar, y a que se limite la duración temporal, habiéndose optado por una duración de un mes prorrogable como máximo por iguales periodos de tiempo hasta los tres meses».

Estas ideas tienen ya un reflejo normativo en el artículo 588 sexies a) 1.º de la LECrim, nacido de la reforma operada en 2015, según el cual «cuando con ocasión de la práctica de un registro domiciliario sea previsible la aprehen-

sión de ordenadores, instrumentos de comunicación telefónica o telemática o dispositivos de almacenamiento masivo de información digital, o el acceso a repositorios telemáticos de datos, la resolución del juez de instrucción habrá de extender su razonamiento a la justificación, en su caso, de las razones que legitiman el acceso de los agentes facultados a la información contenida en tales dispositivos».

Añade el apartado 2.º del mismo precepto que «la simple incautación de cualquiera de los dispositivos a los que se refiere el apartado anterior, practicada durante el transcurso de la diligencia de registro domiciliario, no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado ulteriormente por el juez competente».

Las dudas surgen, en el ámbito de nuestro proceso contencioso-administrativo y, por lo que aquí interesa, en el procedimiento y proceso tributario, impulsadas ante la constatación de la muy insuficiente regulación de estas intervenciones de la Administración pública, pues solo por ley podría habilitarse una competencia, un procedimiento y una regulación sustantiva. A tal efecto, la LJCA, aun taponado el boquete que representaba la antigua regulación del artículo 8, pues ahora el artículo 8.6, *in fine*, en virtud de la reforma activada por Ley 11/2021, de 9 de julio de una manera beligerante y poco precisa, sí que habilita la competencia del juez para autorizar la entrada en domicilio constitucionalmente protegido que hubiera sido acordada, así se dice en la ley, por la Administración, no contiene una regulación suficiente, tampoco suministrada por los artículos 113 y 142 de la LGT.

Por consecuencia, el ámbito de las facultades de entrada domiciliaria y la competencia del juez de lo contencioso-administrativo no son instrumentos en que los ciudadanos puedan confiar por ver suficientemente protegidos sus derechos fundamentales, toda vez que la regulación infraconstitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio y, menos aún, la intervención en dispositivos electrónicos con fines de comprobación e inspección tributaria, que carece de regulación, brillan por su ausencia y nos mantiene, a todos, en un estado de permanente inseguridad jurídica.

Baste ahora con señalar, entre tanto el legislador, trepidante en su actividad en algunos casos y muy remiso en otros, se anima a regular amplia y suficientemente el contenido esencial de estos derechos fundamentales, la conveniencia de incorporar a nuestras reflexiones la posibilidad de aplicar, en cierta medida, la regulación contenida en el artículo 588 sexies LECrim, aun cuando lo fuera solo como límite, tal como sugiere la sentencia STS 1207/2023, de 29 de septiembre, de continua cita, en el punto siete del fundamento jurídico

quinto, de la expresada sentencia bajo la intitulación de «conclusiones que extrae la Sala de las reflexiones precedentes»:

«7) Habría que decantarse, al menos como reflexión no irrelevante, en favor de la posible aplicación subsidiaria del artículo 588 sexies LECrim., a falta de una completa y detallada regulación del contenido esencial de determinados derechos fundamentales y su incidencia en ellos por la Administración, objeto de rigurosa excepcionalidad y control, para dotar al ciudadano de unas garantías judiciales mínimas en esta clase de actuaciones que resultan muy invasivas».

Este pasaje ha suscitado la duda de si el Tribunal Supremo, en él, se decantaba por una aplicación subsidiaria –o aun directa– de dicho precepto legal a las intervenciones administrativas en los repositorios o dispositivos que sirven de almacenamiento de datos. En mi opinión, no es así, no hay habilitación legal alguna de cuño jurisprudencial, por varias razones: en primer lugar, se trata de un *obiter dictum*, una reflexión marginal que no es esencial como fundamento de la decisión casacional, pues las resoluciones judiciales recurridas por el interesado se habrían declarado nulas, en todo caso, debido a un cúmulo de razones jurídicas; en segundo lugar, no resulta fácil aplicar una norma, o un complejo normativo, a un ámbito que no le es propio, sin contar con una habilitación normativa explícita, sin que a ello baste, por sí sola, la insuficiente regulación administrativa; por último, porque las diferencias orgánicas y procesales entre la jurisdicción penal y la administrativa justifican la existencia de regímenes legales distintos.

Sin embargo, una vez dicho esto, la reflexión sigue siendo necesaria, en un contexto en que la laxitud e imprecisión normativa favorecen por fuerza a la Administración, cómoda en la indefinición legal y en la ausencia de límites precisos del suficiente peso obligatorio y, correlativamente, perjudica a los ciudadanos, cuya protección de los derechos fundamentales requiere de leyes claras, ciertas y duraderas.

Entonces, la reflexión que cabría efectuar es la de que si unas normas limitativas de los poderes judiciales rigen en el ámbito de la fase sumarial del proceso penal, donde se actúan las potestades más invasivas de los derechos fundamentales, con más razón aún sería necesario arbitrar un régimen de tutela judicial parejo, en ámbitos donde esa invasión o injerencia no es, no debe ser, de la misma intensidad, como los de la intervención de la Administración tributaria en los derechos fundamentales, en especial, los que se comentan aquí, con singular referencia particular referencia al derecho al entorno virtual.

CAPÍTULO 11

EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO: HISTORIA Y PRESENTE

FLORIÁN GARCÍA BERRO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. Nota previa. 2. La construcción de una teoría sobre el derecho a no autoincriminarse «al compás» de la jurisprudencia del TEDH. 2.1 El origen de las inquietudes doctrinales sobre el significado del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario. 2.2 El significado de los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia: el derecho a no autoincriminarse del obligado tributario. 2.3 Derecho a no autoincriminarse y tramitación separada del procedimiento sancionador. 3. El estado presente de la cuestión: la respuesta del Tribunal Supremo al problema de la utilización de pruebas autoincriminatorias. Últimas dudas de constitucionalidad. 3.1 Antecedentes: la STS de 23 de julio de 2020 y su caracterización del derecho a no autoincriminarse como «derecho a la no utilización de pruebas». 3.2 La supuesta existencia de pruebas excluidas del ámbito de protección del derecho a no autoincriminarse: la STS de 4 de diciembre de 2025. 3.2.1 El supuesto de hecho y las cuestiones precisadas de una solución del Tribunal. 3.2.2 Premisa: el trasvase indiscriminado de pruebas al expediente sancionador puede ser contrario al derecho a no autoincriminarse. 3.2.3 El concepto de «pruebas independientes de la voluntad del sospechoso». 3.2.4 Argumentos adicionales para secundar la solución adoptada: apelación a la doctrina del caso *O'Hallorand y Francis*. 3.2.5 Buscando apuntalar la solu-

ción: otras razones orientadas a rechazar en el caso la protección del derecho a no autoincriminarse. 3.2.6 La doctrina establecida en la sentencia. 4. Epílogo: presente y futuro (inmediato) del derecho a no autoincriminarse del obligado tributario. Bibliografía.

1. NOTA PREVIA

Nunca es grato tener que lamentar la ausencia de un amigo. Menos aún cuando la desaparición sobreviene de forma dolorosamente prematura. Con todo, siempre hay que celebrar la posibilidad reconfortante de rememorar su figura, en este caso reuniéndose en torno a un libro para compartir reflexiones sobre los temas que ocuparon la parcela profesional de su vida. Corresponde, pues, antes que nada, agradecer de modo sincero a las directoras de la obra su invitación a participar en este homenaje.

El tema elegido para mi contribución no precisa muchas explicaciones. Cuando se me propuso sumarme al proyecto, me pareció que por mi parte no había mejor objeto de estudio para la ocasión que el derecho a no autoincriminarse del obligado tributario. Sobre la cuestión tuve oportunidad de consumir largas horas de puesta en común, reflexión y debate, sentado con Ángel a la misma mesa de trabajo. Fueron años de intensa dedicación, hasta dar forma a una investigación que entiendo ofrecía respuestas racionales y sólidamente fundamentadas a las principales preguntas que se encontraban planteadas acerca del particular. Si alguna reserva se podía albergar sobre la pertinencia de insistir ahora en el estudio de la cuestión, pensando que los años transcurridos pudieran haberla hecho perder actualidad, los últimos acontecimientos han despejado todas las dudas existentes, respaldando la oportunidad de un nuevo estudio, a la vista de importantes decisiones jurisprudenciales que sitúan el asunto, a mi juicio, llamando a las puertas del Tribunal Constitucional (TC en adelante), para reclamar un necesario pronunciamiento que aclare algunos aspectos clave en la interpretación y aplicación del derecho, que quedan en el aire, como se dirá, a consecuencia de las últimas sentencias del Tribunal Supremo (TS en lo sucesivo) sobre la cuestión.

Con el propósito indicado, mi aportación se va a centrar en el comentario crítico de la reciente STS de 4 de diciembre de 2025 (ECLI: ES: TS:2025:5648). En las próximas páginas intentaré precisamente poner de manifiesto la necesidad que, con motivo de las cuestiones controvertidas planteadas por este pronunciamiento, existe de aquilatar el significado constitucional de los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable, y a la presunción de

inocencia, reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución Española (CE en lo sucesivo), dando un paso más en la doctrina sobre la materia hasta ahora emanada del TC.

2. LA CONSTRUCCIÓN DE UNA TEORÍA SOBRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE «AL COMPÁS» DE LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH

2.1 **El origen de las inquietudes doctrinales sobre el significado del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario**

Como acabo de explicar, tuve la suerte de compartir intensas sesiones de trabajo con Ángel Aguallo durante años, con motivo del empeño que ambos sostuvimos para la elaboración de una teoría que superase las aparentes contradicciones (por momentos, percibidas como insuperables por alguna doctrina y por algunos tribunales internos de la época) entre la realización del interés fiscal y el respeto escrupuloso del derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes. La tarea se inició cuando el siglo pasado expiraba, y su culminación (creo que razonablemente exitosa, aunque, como siempre en el estudio de instituciones jurídicas, nunca acabada) vino facilitada por la referencia inestimable que durante aquellos años ofreció la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH desde ahora).

No es preciso detenerse mucho en exponer los términos, bien conocidos, en que se plantea la controversia: la realización del deber de contribuir, proclamado en el artículo 31.1 CE, exige poner en manos de la Administración tributaria instrumentos apropiados para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre esos instrumentos se encuentra la potestad de forzar si es preciso a los obligados tributarios a que faciliten toda la información con trascendencia tributaria de que dispongan. Así lo impone, en el derecho vigente, el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo). Por otra parte, los derechos a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia, reconocidos en el artículo 24.2 CE, implican el derecho de quien ha cometido un ilícito de no facilitar las pruebas que puedan evidenciar su culpabilidad.

Plantado el conflicto en los términos expuestos, en el ámbito interno, como es sabido, el TC había proclamado, desde la STC 76/1990, de 26 de abril (ECLI: ES: TC:1990:76), que no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismos y al de no declararse culpables la exigencia coactiva

de aportar la contabilidad, pues «cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad» (FJ 10). Una primera lectura de este pasaje, y del fundamento donde se encuentra recogido, implicaba, según el parecer generalizado de la doctrina, la proclamación de que el derecho a no declarar contra sí mismos debía ceder ante las exigencias del deber de contribuir. Así las cosas, sin embargo, el desarrollo inmediatamente posterior que hizo el Tribunal de Estrasburgo del significado del derecho a no autoincriminarse (así preferimos denominarlo, y así lo haremos desde ahora, empleando los términos que resultan de su jurisprudencia para designar esta garantía), fue permitiendo manejar unos moldes conceptuales menos rígidos que, debidamente proyectados sobre el ordenamiento interno de los procedimientos, nos permitieron ofrecer, como resultado de nuestro estudio, propuestas nuevas orientadas a despejar el escenario de los inconvenientes que impedían una óptima realización de los dos valores constitucionales, aparentemente incompatibles, implicados en el desarrollo de los procedimientos tributarios¹. Conviene puntualizar que durante el mismo período no faltaron otras relevantes aportaciones doctrinales coetáneas centradas en idéntica problemática².

La propuesta teórica que entonces formulamos como resultado de nuestra colaboración fue recogida en varias publicaciones de la época, destacando el trabajo que se incluyó en la obra colectiva del XXXII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales³, si bien la labor de estudio y seguimiento de la cuestión se mantuvo luego, dando lugar al perfeccionamiento de nuestras propuestas iniciales, a la luz de la nueva jurisprudencia que iban dictando el TC y, sobre todo, el TEDH⁴. Para conocer el desarrollo del tema y el detalle de

¹ Como indicábamos en el epílogo de nuestro amplio estudio sobre la cuestión, citando palabras de Wittgenstein, en realidad se trataba de un problema que, más que ser «resuelto», reclamaba ser «disuelto», mediante la óptima realización de los intereses constitucionales que entran en aparente conflicto. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, p. 125.

² No pueden dejar de mencionarse aquí estudios como el de HERRERA MOLINA, P. M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997; GARCÍA FRÍAS, A., «El derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998; LAGO MONTERO, J. M., «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998; y, más adelante, SANZ SÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, 2004; y PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, 2008.

³ AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., ob. cit.

⁴ Las circunstancias profesionales motivaron que estas nuevas aproximaciones a la delimitación del derecho a no autoincriminarse se hiciesen ya por separado. Como aportaciones más representativas de esta

las conclusiones alcanzadas entonces, basta consultar los estudios publicados en aquel momento, cuya referencia ha quedado apuntada en notas anteriores. A continuación me limitaré a recapitular, como introducción de este trabajo, los resultados principales de aquellas investigaciones, antes de abordar en epígrafes posteriores el análisis de la última jurisprudencia emanada del TS, que hace necesario en el presente abordar de nuevo la reflexión sobre el significado de las garantías contra la autoincriminación en el ámbito tributario.

2.2 El significado de los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia: el derecho a no autoincriminarse del obligado tributario

El presente apartado, pues, constituye un inciso con objeto de resumir el significado de los derechos reconocidos en el artículo 24.2 CE, cuya integridad puede verse comprometida por el uso de información aportada por el obligado tributario como sustento de la sanción ulterior de su conducta.

Lo primero que debe notarse es que nos encontramos ante derechos que operan dentro de un ámbito muy delimitado de la actuación pública como el del proceso penal. Su titular es la persona imputada en un proceso de esta naturaleza, es decir, alguien sobre quien existen indicios de que ha cometido una infracción penal. También es pacífico, no obstante, que la proyección de estos derechos se extiende más allá del proceso penal en sentido estricto, alcanzando aquellos procedimientos administrativos dirigidos a la adopción de sanciones, siempre que tengan por objeto la imposición de medidas materialmente penales⁵. Como se ha dicho, su contenido viene siendo delimitado desde hace años

época, pueden mencionarse AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E., «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en VILLAR EZCURRA, M., *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008; por mi parte, GARCÍA BERRO, F., «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.

⁵ Resulta conocida la catalogación de medidas que, por distintas razones, deben considerarse penales, a estos efectos, según el TEDH. Resumidamente, tendrían esta consideración: las que se califican de forma explícita como penas por la normativa interna de cada Estado (Cfr. por todas, la STEDH de 8 de junio de 1976, caso *Engel* contra Países Bajos [ECLI: CE: ECHR:1976:0608JUD000510071], par. 81); aquellas otras que, en atención a su función preventiva y represiva de carácter general, pueden considerarse materialmente penales, aunque no se denominen así por la norma interna que las establece (STEDH de 21 de febrero de 1984, caso *Öztürk* contra Alemania [ECLI: CE: ECHR:1984:0221JUD000854479], par. 53); y, por último, las medidas que, debido a su naturaleza o gravedad, pueden ser equiparadas por su rigor a medidas de carácter penal (especialmente cuando implican privación de libertad), aunque carezcan de la generalidad propia de las normas penales, por tratarse, por ejemplo, de medidas disciplinarias (de nuevo, en este sentido, STEDH de 8 de junio de 1976, asunto *Engel* contra Países Bajos, par. 82).

por la jurisprudencia: en el ámbito interno, por la doctrina del TC, pero también en un grado muy relevante por la jurisprudencia del TEDH. No en vano, el propio artículo 10.2 CE impone que sus normas relativas a derechos fundamentales se interpreten «de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», siendo el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH en adelante) uno de esos «tratados y acuerdos», de importancia además muy destacada⁶. Se da la circunstancia, por otra parte, de que el TEDH, órgano encargado de la interpretación del citado Convenio, ha mostrado más decisión que el TC en la defensa de alguno de los derechos que aquí se consideran, reconocidos en el artículo 24.2 CE, y que encuentran reflejo en el artículo 6 CEDH, sobre cuyo significado existe ya como se ha dicho una extensa jurisprudencia.

La aplicación de los derechos del artículo 24.2 CE y del artículo 6 CEDH se extiende, como antes se ha mencionado, a los procedimientos administrativos sancionadores, siempre que se dirijan a la adopción de medidas materialmente penales. No se discute, en particular desde la STEDH de 24 de febrero de 1994, caso *Bendenoun* contra Francia (ECLI: CE: ECHR:1994:0224JUD001254786), que tienen esa naturaleza las medidas punitivas derivadas del procedimiento sancionador estándar en materia tributaria. Por tanto, la construcción que el TEDH ha ido haciendo de los derechos en cuestión despliega sus consecuencias en el citado procedimiento. El artículo 6.1 CEDH contempla el derecho a un proceso justo, en cuyo núcleo este Tribunal ha considerado que se encuentra implícito el derecho de todo acusado a no contribuir a la propia incriminación, uno de cuyos fundamentos principales se sitúa en el derecho a la presunción de inocencia que proclama el artículo 6.2 CEDH⁷. Sobre el contenido de esta garantía procesal, aplicable a cualquier acusado en un procedimiento materialmente penal, el citado Tribunal ha formulado importantes conclusiones, recogidas en un puñado de sentencias. A fin de evitar extendernos en exceso, se van a destacar aquí sólo las tres que pueden considerarse principales a estos efectos. A saber, por orden cronológico: la STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke* contra Francia (ECLI: CE: ECHR:1993:0225JUD001082884), la STEDH de 17 de diciembre de 1996,

⁶ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 4 de noviembre de 1950), cuya versión en castellano puede consultarse en https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_spa.

⁷ Coinciden en señalar el principio de presunción de inocencia, como fundamento del derecho a no autoincriminarse, las SSEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* contra Reino Unido (par. 68), de 25 de febrero de 1993, caso *Funke* contra Francia (par. 44), y de 8 de febrero de 1996, caso *Murray* contra Reino Unido (par. 45). Y en la misma línea, las SSTC 161/1997 de 2 de octubre (ECLI:CE:ECHR:1996:0208JUD001873191), FJ 6.º y 75/2007, de 16 de abril (ECLI: ES: TC:2007:75), FJ 6.º

caso *Saunders* contra Reino Unido (ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791) y la STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J. B.* contra Suiza (ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796). La sucesión posterior de otras sentencias que han ido perfilando y acotando el significado de este derecho no desvirtúa la esencia de estos pronunciamientos, que permiten delimitar con bastante grado de precisión su contenido abstracto.

La primera de las tres sentencias citadas (caso *Funke*) puso de manifiesto la relevancia del derecho a no autoincriminarse en el curso de un procedimiento donde el poder público actuaba con el único propósito de obtener pruebas capaces de sustentar una acusación penal por la infracción del derecho aduanero. Por esta razón, el Tribunal reconoció que el supuesto infractor, en ejercicio de su derecho a no autoincriminarse, estaba asistido por la facultad de rehusar la aportación de los documentos requeridos por las autoridades con esa finalidad. El resultado fue la anulación de las sanciones que le habían sido impuestas por negarse a colaborar entregando la documentación requerida.

Por su parte, en el asunto *Saunders*, el TEDH consideró contrario al derecho a no autoincriminarse que se emplease como sustento probatorio de la condena una información que había sido aportada bajo coacción por el destinatario de la medida punitiva en el curso de un procedimiento de investigación previo (donde se le había amenazado con imponerle una sanción si no colaboraba). En este caso, el derecho en cuestión no se tradujo por tanto en la facultad de negarse a proporcionar información (que la sentencia, por otra parte, declaró haber sido legítimamente exigida por el poder público para servir a los fines públicos de la investigación anterior de carácter no penal), sino en la garantía de que la misma no pudiera utilizarse como base de una condena penal ulterior contra el propio sujeto que la hubiera facilitado cediendo a la coacción de las autoridades en unas actuaciones previas.

Por último, en el caso *J. B.*, el TEDH resolvió un importante dilema que se producía en aquellos procedimientos donde la exigencia de información por el poder público perseguía una doble finalidad: obtener los elementos probatorios que permitieran liquidar las obligaciones tributarias y, al mismo tiempo, servir de fundamento a la sanción de los incumplimientos relacionados con las citadas obligaciones. De la sentencia se deriva que el interesado no puede ser compelido a facilitar información cuando ésta vaya a ser utilizada de manera inequívoca como base probatoria de medidas punitivas contra él, ni siquiera cuando la finalidad de las autoridades sea también emplear esa misma información para cumplir otros fines públicos legítimos (como, en este caso, la liquidación de las obligaciones tributarias). Esta doctrina fue confirmada luego en la STEDH de 5 de abril de 2012, caso *Chambaz* contra Suiza (ECLI:CE:

ECHR:2012:0405JUD001166304), trasladando la facultad de rehusar el requerimiento de información a un procedimiento previo, por existir un riesgo cierto de que el poder público pudiera utilizarla como prueba también en un procedimiento sancionador ulterior.

Recapitulando el contenido principal de los tres pronunciamientos referidos, en cuanto aquí interesa, de ellos cabe extraer otras tantas conclusiones relevantes. En primer lugar, el derecho a no autoincriminarse faculta a su titular a rehusar la aportación de cualquier información cuando la única finalidad de su requerimiento por el poder público sea sustentar una medida punitiva contra su persona (caso *Funke*). En segundo lugar, el derecho a no autoincriminarse no faculta a su titular para negarse a aportar información cuando la finalidad de las autoridades dentro del procedimiento sea cumplir otros fines públicos legítimos distintos de la imposición de sanciones o penas; pero, en tal caso, la información aportada bajo coacción no podrá emplearse en un procedimiento punitivo ulterior contra el sujeto que la proporcionó (caso *Saunders*). En tercer lugar, cuando la finalidad del procedimiento seguido sea, al mismo tiempo, el cumplimiento de fines públicos legítimos, como la liquidación de obligaciones tributarias, y la adopción de sanciones derivadas del incumplimiento de tales obligaciones, el titular del derecho a no autoincriminarse está facultado para negarse a aportar la información requerida si la misma va a ser utilizada de manera inequívoca para sustentar las sanciones correspondientes (caso *J. B.*).

Debe significarse que, en todos estos casos, cuando se alude a la información «aportada» por el sujeto, se hace referencia a cualquier información, oral, escrita, preexistente o elaborada *ad hoc* que el poder público no podría obtener en el acto sin la colaboración activa del supuesto infractor⁸. En cuanto al carácter «coactivo» de su aportación, necesario para que la información quede protegida por el derecho a no autoincriminarse, resulta pacífico entender como coacción a estos efectos el hecho de que el ordenamiento contemple una sanción específica si el sujeto rehúsa colaborar aportando la información requerida⁹.

⁸ Dicho de otra forma, la información «aportada» es aquella que se proporciona por el supuesto infractor cuando el poder público no se encuentra en condiciones de procurársela por sí mismo en el acto de manera inmediata, por lo que opta por requerírsela a quien está en su posesión. Una exposición más razonada y extensa de estos conceptos, que tienen su anclaje en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (véase la STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 6.º), puede encontrarse en GARCÍA BERRO, F., ob. cit., en especial p. 23.

⁹ No parece cuestionarse que, si el sujeto aporta cualquier información, existiendo una previsión legal de sanciones contra él para el caso de que no lo haga, debe presumirse que su colaboración es el resultado directo de la coacción que representa la amenaza de ser sancionado. En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia “Saunders” y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal* núm. 12, 1997, pp. 6-7. Así también, HERRERA MO-

2.3 Derecho a no autoincriminarse y tramitación separada del procedimiento sancionador

Llegados a este punto, parece incuestionable que la separación entre el procedimiento dirigido a la liquidación del tributo y el de imposición de sanciones tributarias, que en nuestro ordenamiento recogió por primera vez el artículo 34.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y que ahora contempla el artículo 208.1 LGT, constituye una medida imprescindible para propiciar que el desempeño de las potestades administrativas dirigidas a cumplir ambas funciones se ajusten a las exigencias constitucionales diversas que presiden respectivamente su ejercicio.

Siendo cierto lo anterior, no lo es menos sin embargo que la simple separación formal de expedientes no basta para garantizar la integridad de los derechos del obligado tributario, en tanto que posible infractor, en relación con las medidas sancionadoras que puedan adoptarse contra él. De nada sirve contemplar un procedimiento específico para sancionar las infracciones, si a él se incorpora de manera automática todo el resultado de las actuaciones seguidas en el procedimiento previo para liquidar el tributo, sin que la información transferida se someta, antes de su utilización con fines punitivos, a un examen de idoneidad desde la perspectiva de los derechos y garantías del supuesto infractor. Debe tenerse en cuenta que, como antes se ha indicado, de acuerdo con el TEDH, no podría emplearse como sustento de las sanciones la información que hubiera sido aportada bajo coacción por el supuesto infractor en el procedimiento previo de aplicación de los tributos (caso *Saunders*). Resulta indispensable, pues, para el respeto del derecho a no autoincriminarse del destinatario de la medida punitiva, que la Administración se abstenga de incorporar al expediente sancionador las pruebas obtenidas forzando la colaboración de aquél bajo amenaza de sanciones.

La conclusión anterior, formulada esencialmente en iguales términos desde nuestros primeros acercamientos al tema¹⁰, no se asumió con facilidad por la Administración tributaria ni por los órganos jurisdiccionales internos¹¹. No fue, como veremos, hasta tiempos muy recientes, cuando la STS de 23 de julio de 2020 (ECLI: ES: TS:2020:2687) afirmó que, para el respeto del derecho a no autoincriminarse, las pruebas aportadas bajo coacción por el obligado tributario en el procedimiento previo de aplicación de los tributos no deben

LINA, P. M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, núm. 14, 2005, p. 4.

¹⁰ Cfr. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., ob. cit., pp. 121 ss.

¹¹ Así lo constaté en su momento. Cfr. GARCÍA BERRO, F., ob. cit., pp. 43-45.

emplearse luego contra él como sustento de una eventual resolución sancionadora¹². Más recientemente, la antes citada STS de 4 de diciembre de 2025, cuyo comentario crítico constituye como ya se ha dicho el núcleo del presente estudio, ha sentado como doctrina (en lo que puede considerarse a mi juicio su acierto más destacable) la necesidad de que la Administración analice si en el procedimiento de aplicación de los tributos ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación, con objeto de no tenerla en cuenta a efectos sancionadores¹³. La solución apuntada impone ya, pues, sin más ambages, con el respaldo de la jurisprudencia, que la incorporación de pruebas al procedimiento sancionador se vea precedida de una labor de filtrado previo, a fin de identificar aquellos elementos que, por su naturaleza y por las condiciones en que han sido obtenidos, hayan de ser descartados por ser su utilización con este fin contraria al derecho a no autoincriminarse.

3. EL ESTADO PRESENTE DE LA CUESTIÓN: LA RESPUESTA DEL TRIBUNAL SUPREMO AL PROBLEMA DE LA UTILIZACIÓN DE PRUEBAS AUTOINCRIMINATORIAS. ÚLTIMAS DUDAS DE CONSTITUCIONALIDAD

3.1 **Antecedentes: la STS de 23 de julio de 2020 y su caracterización del derecho a no autoincriminarse como «derecho a la no utilización de pruebas»**

Un entendimiento acabado de la situación actual del derecho a no autoincriminarse, en el marco de nuestros procedimientos tributarios, requiere situar en el escenario las últimas respuestas ofrecidas por el TS sobre la cuestión. En este punto, después de distintas ocasiones en las que sus decisiones no supusieron un impacto relevante en la configuración jurisprudencial del derecho, la STS de 23 de julio de 2020 dio un paso decidido hacia la delimitación de su significado en materia tributaria, mediante la recepción expresa de aspectos clave en la doctrina previa del TEDH. En concreto, con expresa mención de los pronunciamientos principales donde el Tribunal de Estrasburgo había ido definiendo los términos del derecho, la sentencia afirmó la existencia de dos posibles manifestaciones del derecho a no autoincriminarse. Por una parte, «como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo (de naturaleza pe-

¹² Así, el FD 5.º, apartados 3 y 4.

¹³ Cfr. el FD 6.º1 de la citada sentencia.

nal o administrativa) *a no aportar* si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público»¹⁴; y, de otra, como «el derecho de toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento *no se emplee* para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa»¹⁵.

De esta forma, el TS asume con entusiasmo desde entonces que la esencia del derecho a la no autoincriminación del obligado tributario no incluye un derecho a rehusar la aportación de pruebas autoincriminatorias (facultad que quedaría limitada al curso de los procedimientos punitivos), sino el derecho a que no se utilicen con fines punitivos las pruebas eventualmente aportadas en cualquier procedimiento como respuesta al ejercicio de una coacción «indebida» por parte del poder público¹⁶. Hasta tal punto es así, que se considera innecesario incoar el procedimiento sancionador, aunque existan ya indicios de la infracción, pudiendo retrasarse su apertura a un momento posterior, pues para la protección del derecho no es imprescindible permitir la negativa del supuesto infractor a proporcionar pruebas autoincriminatorias (posibilidad que, como se acaba de decir, sólo se daría tras la iniciación formal del procedimiento sancionador), bastando a tal efecto con que las pruebas que, eventualmente, facilite durante las actuaciones de aplicación de los tributos, no se empleen luego contra él como sustento de una eventual resolución sancionadora¹⁷.

Como conclusión, en relación con este punto, de acuerdo con la sentencia reseñada, la protección del derecho a no autoincriminarse reclama, como exigencia fundamental, que la información obtenida bajo coacción en el procedimiento de aplicación de los tributos no se utilice para fundamentar las sanciones que puedan imponerse en el procedimiento punitivo subsiguiente. Por otra parte, el TS asume que constituye coacción suficiente a estos efectos la mera previsión legal de sanciones por falta de colaboración con la Administración tributaria (art. 203 LGT)¹⁸, extremo que por lo demás parecía derivarse con

¹⁴ En apoyo de esta primera manifestación del derecho se citan en concreto las «SSTEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia; de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney y McGuinness c. Irlanda; y de 3 de mayo de 2001, asunto J. B. c. Suiza») (FD 5.º3).

¹⁵ *Ibidem*. Con cita expresa, para sustentar esta segunda manifestación, de las «SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders c. Reino Unido; de 19 de septiembre de 2000, asunto I. J. L., G. M. R. y A. K. P.c. Reino Unido; o, en fin, de 27 de abril de 2004, asunto Kansal c. Reino Unido».

¹⁶ Se habla aquí de coacción indebida para designar aquella coacción que priva a las pruebas obtenidas mediante su ejercicio de virtud para sustentar la sanción. Es el término (traducido otras veces como coacción «abusiva») que emplea el TEDH, al menos, desde su sentencia del caso *Saunders*. Sobre el concepto, véase AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E., ob. cit., pp. 1366 ss.

¹⁷ Cfr. STS de 23 de julio de 2020 (FD 5.º y, en especial, sus apartados 3 y 4).

¹⁸ *Ibidem*.

claridad desde hacía tiempo también de la jurisprudencia del Tribunal de Es-trasburgo, como más atrás ha quedado apuntado.

3.2 La supuesta existencia de pruebas excluidas del ámbito de protección del derecho a no autoincriminarse: la STS de 4 de diciembre de 2025

3.2.1 EL SUPUESTO DE HECHO Y LAS CUESTIONES PRECISADAS DE UNA SOLUCIÓN DEL TRIBUNAL

Llegados a este punto, corresponde centrarse en el último hito de la juris-prudencia interna sobre el particular objeto de nuestro análisis. Se trata de la reciente STS de 4 de diciembre de 2025 (ECLI: ES: TS:2025:5648)¹⁹, dictada en respuesta a las cuestiones planteadas por el ATS de 24 de abril de 2024 (ECLI: ES: TS:2024:5184A). El supuesto enjuiciado tiene su origen en un pro-cedimiento de comprobación donde el obligado tributario, persona física que aplicaba el método de estimación objetiva en el IRPF, había sido compelido a proporcionar a la Inspección tributaria el conjunto de las facturas expedidas con motivo de sus operaciones comerciales, bajo amenaza de ser sancionado en caso de no hacerlo (en aplicación del art. 203 LGT). Así las cosas, una vez en-tregadas las facturas reclamadas, la actuación inspectora puso de manifiesto que la actividad empresarial desarrollada por el sujeto carecía de medios para reali-zar las operaciones reflejadas en ellas. En consecuencia, se inició un expediente sancionador, al que se incorporaron formalmente las facturas en cuestión (bajo la cobertura del art. 210.2 LGT), imputándose al obligado tributario una infrac-ción por el incumplimiento de las obligaciones de facturación, apreciándose la emisión de facturas con datos falsos o falseados. Para el sustento probatorio del acuerdo sancionador fue determinante la existencia de las facturas expedidas, cuyas irregularidades quedaban de manifiesto, a su vez, por una actividad ins-pectora adicional que acreditaba la falta de medios en la empresa para llevar a cabo las operaciones a las que supuestamente servían de soporte.

El recurso del obligado tributario en la instancia se basó en una vulnera-ción de su derecho a no autoincriminarse, debido al empleo que, para acreditar la infracción, se había hecho de las facturas aportadas por él mismo en res-puesta a la coacción ejercida por el órgano inspector. La SAN de 6 de febrero

¹⁹ Su desarrollo argumental se reproduce punto por punto luego en la STS de 10 de diciembre de 2025 (ECLI: ES: TS:2025:5552), donde se reitera la misma solución en relación con un supuesto idéntico.

de 2023 (ECLI: ES: AN:2023:714) rechazó esta pretensión, argumentando que la preexistencia de una obligación formal, prevista normativamente, de emisión, conservación y exhibición de las facturas (art. 23 del Reglamento de Facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre) excluía su entrega de la esfera protegida por el citado derecho. Por otra parte, abundaba la Audiencia Nacional en su razonamiento, la sola aportación de las facturas no había dado lugar *per se* a la imposición de la sanción, sino que había sido la discordancia entre su contenido y la realidad mercantil, comercial y laboral del sujeto pasivo, debidamente acreditada por la Inspección, la que había puesto de manifiesto la existencia del ilícito punible.

Según el criterio del auto, como cuestiones de interés casacional, el TS debía, en primer lugar, esclarecer si la existencia de una obligación formal de emisión, conservación y exhibición de facturas ante la Administración tributaria, prevista normativamente, supone que la entrega de dicha documentación por el sujeto quede excluida de la cobertura del «derecho fundamental a no autoincriminarse», tal como sostenía la sentencia impugnada. Como segunda cuestión, se señalaba la necesidad de aclarar si el «derecho a no autoinculparse» ampara sólo la información que sea directamente autoincriminatoria, o bien se extiende a cualquier información que, aun siendo necesaria, no resulte suficiente por sí misma como sustento de la medida punitiva²⁰.

3.2.2 PREMISA: EL TRASVASE INDISCRIMINADO DE PRUEBAS AL EXPEDIENTE SANCIONADOR PUEDE SER CONTRARIO AL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Tras exponer en sus primeros fundamentos los pormenores del caso y la normativa vigente sobre el derecho a no autoincriminarse, de carácter interno y de ámbito supranacional, la STS de 4 de diciembre de 2025 comienza por reconocer la aplicación de este derecho en el ámbito tributario (FD 3.º.2 *in fine*), apuntando que la tramitación separada del procedimiento sancionador (prevista en el art. 208.1 LGT) obedece precisamente a la diferente justificación y finalidad que dicho procedimiento posee respecto al de aplicación de los tributos. La razón es que, a diferencia de lo que sucede en este último, en el procedimiento sancionador despliegan sus efectos (ciertamente, con mati-

²⁰ Cfr. el razonamiento jurídico cuarto del auto. Como puede apreciarse, para formular la primera de las cuestiones, se alude al «derecho fundamental a no autoincriminarse», mientras que para la segunda de ellas se habla de «derecho a no autoinculparse». Considero que esta diferencia terminológica es inocua en este caso, y que ambos términos se emplean en el auto con el mismo significado.

ces) las garantías de todo imputado en una causa penal y, más específicamente, el derecho a no autoincriminarse (FD 4.º2).

Llegados a este punto, el Tribunal se remite a la doctrina sentada en su STS de 23 de julio de 2020, según la cual, como se acaba de ver, no es posible utilizar con fines punitivos («para enervar la presunción de inocencia») las pruebas aportadas por el obligado tributario como respuesta a la coacción *indebida* ejercida por el poder público, en los términos ya expuestos (FD 5.º4). Se reitera igualmente que la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, prevista en el artículo 203 LGT, constituye coacción legal determinante de la entrada en escena de la garantía contra la autoincriminación²¹. Por tanto, una transmisión indiscriminada de información al procedimiento sancionador, cuando éste se inicia, en aplicación del artículo 210.2 LGT (por el que se contempla la incorporación formal al expediente sancionador de los elementos obtenidos en las actuaciones de aplicación de los tributos que vayan a ser tenidos en cuenta a efectos punitivos), puede ser contraria al derecho a no autoincriminarse. Para evitar la infracción del derecho, debe pues valorarse previamente cuáles de esos elementos probatorios se encuentran bajo su cobertura, con el fin de excluir su transferencia al procedimiento sancionador. Ahora bien, ello impone un análisis elemento por elemento, para lo que la sentencia no ofrece pautas o criterios suficientes²².

3.2.3 EL CONCEPTO DE «PRUEBAS INDEPENDIENTES DE LA VOLUNTAD DEL SOSPECHOSO»

Como punto de partida, para tratar de desentrañar las características de las pruebas que pueden ser transferidas al procedimiento sancionador, el TS expone las grandes líneas de la jurisprudencia del TEDH sobre el particular. Consta, a tal efecto, que el objeto del derecho a no autoincriminarse no sólo abarca las declaraciones verbales que supongan admitir la comisión de una infracción, sino que implica un derecho a no aportar información o documentos autoincriminatorios. En último término, según señala, «lo esencial» es que la informa-

²¹ Así lo asume la STS de 20 de julio de 2020 (FD 5.º4), y lo viene a reiterar la STS de 4 de diciembre de 2025 (FD 4.º4).

²² En efecto, la necesidad de este análisis caso por caso, que exige la sentencia (FD 4.º4) no se acompaña de pautas o criterios conforme a los cuales deba discriminar la Administración qué información puede o no utilizarse y, por tanto, transferirse al expediente sancionador. Sólo más adelante, como se verá, afirma la sentencia, con calculada ambigüedad, que podrá incorporarse al expediente la información que, aun obtenida bajo coacción, tuviera una existencia independiente de la voluntad del sospechoso (FD 6.º1), pero sin extenderse en explicaciones sobre lo que esto significa.

ción aportada (o el testimonio obtenido) bajo coacción no pueda utilizarse luego para respaldar la acusación (FD 5.º2)²³. Ahora bien, la sentencia considera relevante recordar que, conforme a la propia jurisprudencia del TEDH, no toda prueba obtenida del sospechoso mediante el uso de poderes coactivos debe quedar excluida a efectos punitivos. En tal sentido, se apunta que el derecho a no autoincriminarse no impide recabar legalmente las pruebas que puedan obtenerse mediante el uso legítimo de la coacción «y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados» (FD 5.º1)²⁴. El uso de esta información con una finalidad punitiva sería, por tanto, plenamente válido. No obstante, como la propia sentencia reconoce, la mayor dificultad se encuentra en aclarar cuándo puede predicarse la «existencia independiente» de la prueba, expresión cuyo significado constituye la clave de la controversia.

El planteamiento expuesto resulta hasta este punto irreprochable. Sin embargo, el desarrollo argumental posterior, dirigido a atribuir «existencia independiente» como elemento probatorio a las facturas aportadas bajo coacción, presenta a mi juicio notables debilidades. Para el TS, la posibilidad de recabar, mediante el uso legítimo de la coacción, las pruebas que tengan una existencia independiente de la voluntad del sospechoso implica, al menos, tres consecuencias. De ellas, las dos primeras que menciona no merecen mayor comentario, porque no son cuestionadas por ninguna de las partes, y porque hace mucho que pueden considerarse obvias a tenor de la jurisprudencia del TEDH, a saber: no se producirá la infracción del derecho a no autoincriminarse, en primer lugar, cuando los elementos de prueba hayan sido aportados voluntariamente, dado que entonces no serán el resultado de la coacción (FD 5.º3.a)²⁵; y, en segundo lugar, tampoco quedará afectado el citado derecho cuando la información obtenida proceda de un tercero distinto del supuesto infractor, pues, en tal caso, no podrá predicarse de ella el carácter «autoincriminatorio» (FD 5.º3.b)²⁶.

Mucho menos obvia, en cambio, es la tercera consecuencia que se enuncia, con escaso soporte argumental. Según el FD 5.º3.c de la sentencia, «la

²³ En apoyo de sus afirmaciones, la sentencia cita la doctrina del TEDH en los asuntos *Saunders* (STEDH de 17 de diciembre de 1996, citada antes) y *Corbet* (STEDH de 19 de marzo de 2015, ECLI: CE: ECHR:2015:0319JUD000749411). En el mismo sentido, el TJUE en el asunto *Consob* (STJUE de 2 de febrero de 2021, ECLI: EU: C:2021:84).

²⁴ En el FD 5.º1 se invoca como sustento de esta afirmación el artículo 7.5 de la Directiva 2016/343, donde en realidad se expresa un criterio extraído de la doctrina del Tribunal de Estrasburgo, cuyo uso se remonta, al menos, a la STEDH de 17 de diciembre de 1996 (asunto *Saunders*, reiteradamente citado).

²⁵ No hay duda de que el derecho a no autoincriminarse es un derecho renunciabile por su titular, tal como pusimos de manifiesto en AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., ob. cit., p. 95.

²⁶ *Ibidem*, pp. 105-106.

prueba tendrá una existencia independiente de la voluntad del acusado cuando la misma venga impuesta *ex lege*»²⁷. Es decir, para el TS, la posibilidad (que no se discute por ninguna de las partes) de recabar coactivamente (y utilizar con fines punitivos) aquellos elementos de prueba que posean una existencia independiente de la voluntad del acusado, «implica» como corolario que cualquier elemento de prueba tendrá una existencia independiente cuando venga impuesto por una norma legal. Ahora bien, como es fácil apreciar, el silogismo anterior adolece de una falta absoluta de conexión lógica entre la premisa («las pruebas independientes de la voluntad del acusado pueden emplearse con fines punitivos») y su corolario («las pruebas producidas en el marco de una obligación legal poseen existencia independiente») ²⁸. Aun así, la sentencia no parece considerar necesarias mayores explicaciones para justificar la solución al punto que, sin embargo, mayor dificultad entraña, según ella misma ha admitido poco antes (FD 5.º1). En mi opinión, precisamente por su reconocida dificultad, y porque constituye la clave del caso, la cuestión (el significado de la expresión «pruebas con una existencia independiente de la voluntad del acusado») no puede despacharse con una respuesta apodíctica como la que formula el Tribunal, lo que, a falta de un mayor desarrollo argumental de su decisión, sitúa la controversia como objeto claro de un necesario pronunciamiento del TC.

A mi modo de ver, para desentrañar si las facturas, por ser el objeto de una obligación legal, poseen o no una existencia independiente de la voluntad del supuesto infractor, habría sido preciso abordar la solución bajo el prisma que proporciona el fundamento del derecho a no autoincriminarse. A tal fin, debe tenerse en cuenta que, según la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, del TC, y del propio TS, el fundamento último del citado derecho descansa en el principio de presunción de inocencia ²⁹, en cuanto éste

²⁷ No se me escapa que esta idea, de la que discrepo, por las razones que se exponen en el texto, viene siendo apuntada desde hace tiempo por alguna doctrina. Así, con referencia a la documentación contable, GARCÍA NOVOA, C., «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, praf. 5, 2005 (BIB 2005, 948), p. 5. Más recientemente también MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «A vueltas con el derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: el concepto de documentación incriminatoria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (documento electrónico), núm. 204, 2024, p. 13.

²⁸ En realidad, se diría que este corolario constituye más bien, en buena lógica, la premisa menor (enunciada sin ningún fundamento) de un silogismo llamado a culminar en el siguiente corolario: «las pruebas producidas en el marco de una obligación *ex lege* pueden exigirse coactivamente y emplearse con fines punitivos». Pero se ha de insistir en la ausencia de sustento argumental de esa premisa menor, lo que la invalida a mi juicio para deducir de ella cualquier conclusión.

²⁹ Véanse por todas las SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* contra Reino Unido (par. 68), de 25 de febrero de 1993, caso *Funke* contra Francia (par. 44), y de 8 de febrero de 1996, caso *Murray* contra Reino Unido (par. 45).

sitúa la carga de la prueba en la parte acusadora, impidiendo que dicha carga se pueda «trocar fácticamente»³⁰, lo que sucedería si se utilizase la coacción para obligar al sospechoso a aportar las evidencias del ilícito³¹. De esa forma, la admisión del uso punitivo de cualquier elemento probatorio debe condicionarse a que haya sido obtenido por el poder público (en nuestro caso, la Administración tributaria) sin torcer la voluntad del supuesto infractor (sin perjuicio de que, de acuerdo con el TEDH, pueda emplearse legítimamente la coacción para lograr del sujeto una mera colaboración pasiva, como sucede en el caso de la toma de muestras de aliento, sangre, orina, tejidos o pelo, así como cuando se obtienen documentos en un registro formalmente ordenado por la autoridad competente³²). En suma, para sostener que las facturas tienen una existencia independiente, debería argumentarse de alguna forma que su obtención por la Administración se ha producido sin necesidad de forzar la colaboración activa del supuesto infractor. Si la existencia de una obligación legal de expedición es o no suficiente para considerarlo así es algo que no se razona en la sentencia.

3.2.4 ARGUMENTOS ADICIONALES PARA SECUNDAR LA SOLUCIÓN ADOPTADA: APELACIÓN A LA DOCTRINA DEL CASO *O'HALLORAND* Y *FRANCIS*

Tal vez por notar de manera más o menos consciente la insuficiencia de su propio razonamiento anterior, la sentencia dedica sus pasajes subsiguientes a tratar de reforzar la conclusión obtenida. En mi opinión, no sólo no lo logra, sino que pone en evidencia por momentos cierta dispersión argumental, mediante la formulación de afirmaciones que, siendo en sí mismas correctas, carecen de relevancia a mi juicio para demostrar la validez de la solución alcanzada. A tal fin, se empieza por observar que el derecho a no autoincriminarse no puede interpretarse de forma «que haga virtualmente imposible la labor de comprobación», por lo que no puede considerarse lesionado cuando se obliga a un sujeto a la exhibición de sus documentos contables (FD 5.º3.c). Ahora bien, esta afirmación, que constituye una remisión a la emblemática

³⁰ Cfr. STC 161/1997, de 2 de octubre (FJ 6.º). También la STC 75/2007, de 16 de abril (FJ 6.º).

³¹ Dentro del texto mismo de la STS de 4 de diciembre de 2025 se explica el significado del derecho a no autoincriminarse como manifestación del más genérico derecho a la presunción de inocencia: «la carga de la prueba inculpativa recae en la parte acusadora, sin que se pueda recabar coactivamente de la colaboración del investigado a tal fin»; éste sería el sentido de la Directiva 2016/343 (considerando 27) cuando proclama que «las autoridades competentes no deben obligar a los sospechosos o acusados a facilitar información si estos no desean hacerlo» (FD 5.º1).

³² Cfr., en este sentido, por todas, la STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* (par. 69).

STC 76/1990 (citada al principio de este trabajo), no se encuentra en disputa ni influye en el razonamiento determinante de la decisión del caso: resulta incontestable que cualquier sujeto se encuentra obligado a facilitar toda la información con trascendencia tributaria (y, por consiguiente, también la contabilidad y las facturas); distinto es que dicha información pueda utilizarse para imponerle una sanción, que es lo que debe determinarse en este caso y no se acaba de justificar por el Tribunal. Precisamente, como éste ha reconocido inmediatamente antes, la esencia del derecho a no autoincriminarse consiste en la prohibición de que se utilicen con fines punitivos las pruebas aportadas bajo coacción por el supuesto infractor (FD 5.º2). Por lo demás, la sentencia recuerda que la obligación de aportar las facturas (igual que cualesquiera documentos con trascendencia tributaria) se establece en el artículo 29.2.f) LGT. No obstante, siendo esto cierto, no debería obviarse que esta obligación tiene su fundamento último en la realización del artículo 31.1 CE, y se justifica únicamente como instrumento para la liquidación del tributo (y no para la persecución de infracciones, pues su utilización con este fin podría suponer, en principio, conforme ya se ha visto, una infracción del art. 24.2 CE).

No pasa desapercibido que las afirmaciones anteriores tienen seguramente como propósito situar el asunto en la órbita de la doctrina expresada en la STEDH de 29 de junio de 2007, caso *O'Hallorand y Francis* (ECLI: CE: ECHR:2007:0629JUD001580902). Existen, sin embargo, en mi opinión, diferencias sustanciales entre aquel caso y éste. En la citada sentencia, el TEDH razona, en resumen, que la información que debe facilitar el propietario de un vehículo, cuando el contenido de la misma se encuentra normativamente predeterminado y la obligación de informar se hace derivar de la producción de unos hechos precisos (en aquel caso, la norma disponía que, al producirse una infracción de tráfico, el propietario del vehículo quedaba obligado a facilitar los datos identificativos del conductor), puede utilizarse con fines punitivos sin que con ello quede lesionado el derecho a no autoincriminarse, aunque su aportación haya supuesto revelar que el infractor fue el propio sujeto obligado a facilitarla³³. De ahí deduce como conclusión el TS (FD 5.º3.c) que, cuando

³³ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E., ob. cit., pp. 1395-1397, explican de otra forma el fundamento de esta sentencia. En primer lugar, señalan los autores que su *ratio decidendi* reside en la consideración por el TEDH de que, al adquirir la titularidad de un vehículo, el sujeto renuncia a su derecho a no facilitar información autoincriminatoria en los términos de la norma que le obliga a desvelar la identidad del conductor en caso de infracción (incluso cuando el conductor es el propio titular). Para ellos, sin embargo, no puede admitirse que la mera adquisición de un vehículo suponga la renuncia por el adquirente a su derecho a no autoincriminarse, sino que la verdadera razón de que el citado derecho no se vea vulnerado en estos casos se encuentra en que, ante el silencio del titular del vehículo (si no informa de la identidad del conductor), la norma dispone que se sancione a éste como infractor, valorando ese silencio

la norma tributaria impone a los empresarios la obligación de elaborar documentos (facturas, contabilidad...) y dicha obligación se establece con la suficiente concreción y claridad, su aportación no puede considerarse una infracción del derecho a no autoincriminarse.

Pues bien, admitiendo que, al realizar esta última afirmación, el TS quiere decir también que el derecho no se ve lesionado por «el uso de los documentos con fines punitivos» (que es lo que se encuentra en cuestión, y no su aportación), existen a mi modo de ver, como ya se ha dicho, aspectos diferenciales entre la situación enjuiciada en el caso *O Hallorand y Francis* (obligación de identificar al conductor, como consecuencia de la comisión de una infracción de tráfico), y la que aquí se contempla (obligación de entregar, «a requerimiento de la Administración», las facturas emitidas en el marco de una obligación legal), que impiden equiparar la solución de ambas. En concreto, debe tenerse en cuenta que, en el caso resuelto por el TEDH, el presupuesto inmediato desencadenante de la obligación de facilitar la información se encuentra regulado de manera perfecta en la norma, por lo que dicha obligación no depende de una decisión discrecional posterior de la autoridad (la norma dispone por sí misma que, si se produce la infracción, el propietario del vehículo queda obligado a informar de la identidad del conductor). En ese sentido, cabe decir que la coacción legal opera ya desde antes de cometerse el ilícito, y que, cuando éste se lleva a cabo, el infractor está asumiendo de manera voluntaria que tendrá que facilitar la información requerida (de alguna manera, por tanto, antes de cometer la infracción ya sabe que no podrá invocar luego su derecho a no autoincriminarse, ni para evitar aportar la información, ni para evitar su uso punitivo). En cambio, en el caso de las facturas, la obligación de aportarlas, como la obligación de aportar cualquier información con trascendencia tributaria (en los supuestos de «captación»³⁴), no re-

como un indicio (ausencia de una explicación razonable de los hechos), que reforzaría de manera definitiva las evidencias sólidas que apuntan a esa conclusión, a efectos de inferir de modo definitivo la culpabilidad, lo que concordaría con la doctrina del propio TEDH en el caso *Murray* (STEDH de 8 de febrero de 1996). En mi opinión, sin embargo, no es preciso forzar el significado de esta última doctrina (que fue establecida en un supuesto donde existían indicios más que sólidos, incluida la presencia acreditada del acusado en el escenario del delito, capaces de justificar esa valoración del silencio). Simplemente, al indicar que el propietario del vehículo renuncia al adquirirlo a su derecho a no informar, lo que el TEDH estaría queriendo decir, a mi juicio, es que, desde la misma adquisición, el sujeto conoce la obligación inexorable que, en el momento de cometerse una infracción (ante elementos de prueba que acrediten directamente su comisión), tendrá de facilitar la identidad del conductor, lo que hace que la coacción en este caso deba considerarse previa a la comisión del ilícito («coacción debida», en palabras de los autores citados) y, por tanto, insuficiente para privar de validez punitiva a la información inculpativa facilitada por el infractor.

³⁴ Utilizamos en este punto la conocida y normalizada terminología acotada por MANTERO SÁENZ, A., *Procedimiento en la inspección tributaria*, 3.ª edición, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, para distinguir los supuestos en que la información debe facilitarse como consecuencia de una obligación de información cuyo presupuesto aparece delimitado de manera precisa en una norma de ca-

sulta inexorablemente de la norma (no todos los sujetos son requeridos para que aporten sus facturas, y el ordenamiento no especifica cuándo ha de surgir esta obligación, esto es, su presupuesto de hecho preciso), sino que ello depende de un acto discrecional de la Administración que, mediante el ejercicio de una coacción posterior a la comisión del ilícito, exige al sujeto su aportación, haciendo uso de la potestad que la ley le confiere a tal efecto³⁵.

En definitiva, la doctrina del TEDH en el caso *O'Hallorand y Francis* implica que, cuando la norma, con carácter previo a la comisión del ilícito, establece de manera precisa el presupuesto determinante de la obligada aportación de elementos de prueba concretos, no podrá invocarse para su incumplimiento el derecho a no autoincriminarse (es lo que sucedería también, por ejemplo, en materia fiscal, cuando se exige declarar el patrimonio, aunque con ello se pueda poner de manifiesto el previo incumplimiento de la obligación de declarar la renta; y otro tanto cabría decir de la obligación de declarar las rentas derivadas de operaciones ilícitas). Esta doctrina, sin embargo, no es extrapolable al caso cuando lo que se establece con claridad por la norma es «la obligación de confeccionar o emitir ciertos documentos», pero sin precisar el presupuesto determinante de su aportación, que dependerá de una decisión discrecional de la Administración en ejercicio de una coacción siempre posterior a la comisión de la infracción. En este tipo de situaciones, una vez cometida la infracción, se estará haciendo recaer sobre el sujeto la carga de aportar la prueba, por lo que su utilización con fines punitivos supondrá una lesión del derecho en cuanto manifestación de la presunción de inocencia³⁶.

3.2.5 BUSCANDO APUNTALAR LA SOLUCIÓN: OTRAS RAZONES ORIENTADAS A RECHAZAR EN EL CASO LA PROTECCIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

A) La finalidad no punitiva de la obligación legal como supuesta razón excluyente de la protección del derecho. Avanzando en sus razonamientos, la sentencia trata a continuación de restar rigor a las consecuencias que podrían

rácter general (información por «suministro»), de estos otros donde la obligación de informar deriva de un requerimiento individualizado (información por «captación»).

³⁵ Parecida característica diferencial con el caso de las facturas podría predicarse del supuesto, ajeno al ámbito tributario, juzgado en la STS de 21 de mayo de 2008 (ECLI: ES: TS:2008:2206), que el FD 5.º3.c también cita como precedente en su propia doctrina para apoyar ahora sus conclusiones.

³⁶ Quizá conviene recordar que «esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación». *Vid.* por todas las SSTC 161/1997, de 2 de octubre (FJ 6.º) y 75/2007, de 16 de abril (FJ 6.º).

derivarse de su conclusión anterior (esto es, que la existencia de una obligación de producir y conservar cierta documentación excluye de la protección del derecho a no autoincriminarse su aportación coactiva posterior, y su consiguiente uso punitivo), reconociendo el riesgo de que un exceso en la exigencia de prueba *ex lege* al contribuyente, vacíe de contenido su derecho, en contra del principio de proporcionalidad. Es entonces cuando, para vencer estas reservas, se vuelve a reiterar que el objeto de la obligación legal de producir documentos, como las facturas o la contabilidad, no persigue una finalidad punitiva, infiriendo de ello, sin ninguna otra argumentación, que eso los convierte en «documentos preexistentes específicos... y de cuya existencia las autoridades tienen conocimiento». La cita de estas dos últimas características pone de manifiesto el propósito indisimulado de la sentencia de invocar en su apoyo la doctrina del TEDH en el caso *De Legé*³⁷. Por otra parte, una vez más, se insiste en una idea largo tiempo asumida por el TS (se citan como precedentes las SSTs de 17 de septiembre de 2009 [ECLI: ES: TS:2009:6112], y de 4 de noviembre de 2015 [ECLI: ES: TS:2015:4770]), pero que no se encuentra en discusión, al menos desde la STC 76/1990 (varias veces citada antes aquí): que la aportación de la documentación contable no lesiona el derecho a la no autoincriminación. En este punto, conviene apostillar que, desde luego, tal derecho no queda afectado, ni por la aportación de la documentación contable, ni por la de cualquier otro documento o declaración con trascendencia tributaria, aunque su producción no venga impuesta por obligación legal; lo que puede lesionar el derecho es el empleo de dicha información con fines punitivos, si se facilitó por el supuesto infractor de resultados de la coacción.

Con todo, para evitar excesos interpretativos contrarios a la esencia del derecho a no autoincriminarse, que podrían llevar a excluir de su protección cualquier información con trascendencia tributaria, la sentencia advierte sobre la necesidad de extremar el cuidado en la delimitación de la información exigible en cada caso. En este punto, considera necesario distinguir entre «obligaciones legales establecidas... de una forma precisa» y obligaciones «dispuestas de una forma abierta», advirtiendo sobre la necesidad de aplicar con especial diligencia el concepto «trascendencia tributaria» (debe entenderse que se refiere a aquellos documentos cuya existencia no responde a una obligación específica), siendo necesario que se motive específicamente su concurrencia en cada caso. Lo que no dice es cómo se compatibiliza esta afirmación con la

³⁷ STEDH de 4 de octubre de 2022, caso *De Legé* contra Países Bajos (ECLI: CE: ECHR:2022:1004JUD005834215). La citada sentencia considera excluidos de la protección del derecho a no autoincriminarse los documentos que reúnan ambas características: preexistencia y conocimiento previo por las autoridades (par. 76).

amplitud de la interpretación que el propio TS viene haciendo del concepto general de «trascendencia tributaria»³⁸; aunque quizá se esté pensando en este caso en un concepto cualificado o reforzado de «trascendencia tributaria», más restrictivo y válido sólo para admitir que la información pueda emplearse a efectos punitivos.

En suma, para la sentencia, la obtención coactiva de documentos (e, implícitamente, aunque no se diga así, también su utilización a efectos punitivos) no resulta contraria al derecho a no autoincriminarse, siempre que se motive por la Administración que se trata de documentos «específicos» preexistentes (categoría en la que se entenderían incluidas las facturas). Y estos atributos de especificidad y preexistencia se vinculan de manera inescindible (sin que esto tenga mucho sentido a mi juicio) al hecho de que los mismos tengan «un fin distinto al sancionador» y su existencia sea conocida con una certeza «razonable» por la Administración.

En cuanto al fin no punitivo, una vez más debe insistirse en que, de acuerdo con la reiteradísima doctrina del TEDH (que la propia sentencia conoce y cita expresamente en un pasaje anterior), el propósito original de la información (esto es, que la obligación de producirla o aportarla tenga o no una finalidad punitiva) debe considerarse irrelevante a efectos de discernir si la misma se encuentra protegida (como ejemplo, en el muchas veces citado caso *Saunders* se reconoce que la información fue obtenida en cumplimiento de fines públicos legítimos y, sin embargo, se rechaza su virtud sancionadora), pues lo determinante para considerar lesionado el derecho es el uso punitivo que posteriormente se haga de ella. Es decir, aunque la información se exija con el propósito de cumplir un fin legítimo (como lo sería la determinación de las obligaciones tributarias, en el caso de las facturas), para el que resulta plenamente válida como elemento de prueba, su utilización ulterior con fines punitivos vulneraría el derecho a no autoincriminarse. No se acierta a entender por qué, sin embargo, el Tribunal considera que, en este caso, no sería así.

B) La supuesta certeza razonable sobre la existencia de los documentos. Por lo que se refiere a la certeza «razonable» que la Administración pueda tener sobre la existencia de los documentos, se trata de un concepto muy resbaladizo, siendo muy difícil llegar a un consenso sobre el grado de «razonabilidad» con el que puede tenerse certeza de la existencia de una información en cada caso. Por ello, a mi modo de ver, esto es algo que no debería condicionar

³⁸ En la línea indicada, se reconoce la trascendencia tributaria de una información siempre que se trate de datos o antecedentes que, incluso de modo potencial, indirecto o hipotético, sean útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con su deber de contribuir (por todas, recientemente, la STS de 16 de marzo de 2022 [rec. 4850/2020, ECLI: ES: TS:2022:1041], FD 2.º).

su inclusión dentro del ámbito de protección del derecho: lo determinante debe ser que la Administración se encuentre en condiciones de aportar la prueba de cargo (con objeto de desvirtuar la presunción de inocencia), y así será siempre que (y sólo cuando) el documento o la información puedan ser obtenidos sin necesidad de forzar la colaboración activa del obligado tributario para lograr su aportación. De esta forma, para que la prueba quede protegida por el derecho a no autoincriminarse, debe bastar, a mi juicio, con que la Administración desconozca si el sujeto ha producido o no el documento (pues habrá podido incumplir la obligación legal de hacerlo), o si por alguna circunstancia ha tenido lugar su destrucción (deliberada o fortuita), o simplemente con que, por cualquier otro motivo, la Administración no esté en disposición de localizarlo y procurárselo sin compeler al sujeto a colaborar activamente para lograr su obtención (esto debe ser lo determinante).

Pese a todo lo anterior, con ánimo seguramente de no contrariar la última jurisprudencia del TEDH (me refiero al caso *De Legé*, más arriba citado, cuya formulación acoge formalmente la sentencia), el TS admite la inexistencia de certeza razonable en relación con aquellos documentos y pruebas que son objeto de un requerimiento genérico de información relativo a determinadas actividades del sujeto (las denominadas *fishing expeditions*). El problema es que, de esa forma, se introduce en mi opinión un elemento más de incertidumbre, pues no resulta fácil distinguir estos requerimientos genéricos de aquellos otros que implican la solicitud de una información preexistente específica. Una distinción a la que, desde mi punto de vista, no aporta ninguna luz el TEDH en su sentencia del caso *De Legé*, cuando afirma, de manera nada convincente (al menos para mí), que hay una diferencia esencial entre el supuesto que juzga, donde se habían requerido al sujeto extractos bancarios y resúmenes de cartera, sin que pudiese entenderse afectado por ello su derecho a no autoincriminarse, y los casos *Funke* y *J. B.*, en los que la solicitud de información había tenido por objeto, respectivamente, extractos de cuentas en el exterior o documentos relativos a las inversiones realizadas por el sujeto en ciertas empresas, declarándose en cambio vulnerado en ambos el citado derecho (por tratarse, en los dos casos, de solicitudes genéricas para la «pesca» de información)³⁹.

Por otra parte, y aun admitiendo la validez a estos efectos de la distinción entre requerimientos específicos y requerimientos genéricos de documentación, tampoco se alcanzaría a entender cuál es la razón de que el TS no aprecie que, en el caso concreto sometido a su consideración, nos encontramos ante un requerimiento genérico de información, teniendo en cuenta que el contribu-

³⁹ Vid. STEDH de 4 de octubre de 2022, caso *De Legé* (especialmente par. 85).

yente había sido obligado a aportar de manera genérica todas las facturas emitidas, no por operaciones concretas objeto de comprobación, sino por todas las operaciones, en general, realizadas en el ejercicio de su actividad (que, además, se encontraba en estimación objetiva, por lo que ni siquiera había constancia de cuáles hubieran sido esas operaciones ni, mucho menos, de cuáles de ellas implicaban la obligación de facturar).

C) La supuesta necesidad de ponderar «los bienes jurídicos en juego». Dado que ninguna de las razones expresadas para justificar la solución del caso resulta enteramente convincente, no es de extrañar que, pese al largo razonamiento del FD 5.^º3.c para sustentar la tesis principal de la sentencia, el Tribunal considere preciso apelar, como argumento de cierre, a la necesidad de realizar una ponderación de los bienes jurídicos en juego (FD 5.^º4). Para ello, busca apoyo una vez más en el caso *De Legé*, lo que parece indicar, por la razón que expondré, que no ha terminado de convencerse en el fondo de su propia argumentación previa. Ciertamente, en su pronunciamiento sobre el citado caso, el Tribunal de Estrasburgo afirmó la necesidad de considerar las circunstancias en que hubiera tenido lugar la exigencia coactiva de información, para determinar si ello supuso que se vaciase o no de sustancia el derecho a no autoincriminarse; pero estima necesario este ejercicio de ponderación sólo cuando el citado derecho resulta operativo, por carecer la información aportada de existencia independiente de la voluntad del supuesto infractor y encontrarse por tanto dentro de su esfera de protección⁴⁰. Es decir, al formular su doctrina abstracta, la sentencia *De Legé* admite que, incluso ante informaciones que dependen de la voluntad del sujeto, el derecho a no autoincriminarse podría decaer. Para ello, debe apreciarse si su utilización punitiva atenta o no contra «la esencia misma del derecho», en función de «la naturaleza y el grado de la coerción aplicada, la existencia de garantías adecuadas en el marco del procedimiento y, sobre todo, la utilización que se haya hecho de las pruebas así obtenidas»⁴¹. Obviamente la invocación de esta idea no sería necesaria si ya

⁴⁰ Véase el párrafo 68 de la sentencia: «En lo que respecta a los “casos en los que es aplicable el derecho a no contribuir a la propia incriminación” (ibídem [*Jalloh* contra Alemania], §§ 110-113), el Tribunal, señalando que este derecho no es absoluto (Heaney y McGuinness contra Irlanda, núm. 34720/97, § 47, CEDH 2000-XII, Weh, citado anteriormente, § 46, y O’Halloran y Francis, citado anteriormente, § 53), ha declarado que el grado de coacción aplicado es incompatible con el artículo 6 si atenta contra la esencia misma de este derecho (John Murray contra Reino Unido, 8 de febrero de 1996, § 49, recopilación de sentencias y decisiones 1996-I)» (el resaltado es mío).

⁴¹ *Ibidem*. Por cierto, pese a que el TS incluye, entre las circunstancias que deben tenerse en cuenta a estos efectos, la necesidad de ponderar asimismo «el peso del interés público en la persecución del delito en cuestión y en el castigo a su autor», este elemento no figura recogido en el citado párrafo 68, aunque sí se había mencionado como criterio de ponderación anteriormente por el Tribunal de Estrasburgo (Cfr. la STEDH de 11 de julio de 2006, caso *Jalloh*, ECLI: CE: ECHR:2006:0711JUD005481000, par. 117).

antes ha quedado de manifiesto, como pretende el TS, que la existencia de una obligación legal es suficiente para considerar que la información está dotada de existencia independiente, pues de ser así quedaría excluida en todo caso de protección, con independencia de otras circunstancias concurrentes.

3.2.6 LA DOCTRINA ESTABLECIDA EN LA SENTENCIA

Una vez concluido el núcleo de su argumentación, desarrollado en el FD 5.º, la sentencia se limita a establecer de modo explícito, como doctrina, que podrá incorporarse al expediente sancionador la información que, aun obtenida bajo coacción, tenga una existencia independiente de la voluntad del obligado tributario (FD 6.º1), sin añadir –tampoco ahora– precisión alguna sobre el significado abstracto de esta expresión. No obstante, asumiendo las exigencias que impone con carácter general el derecho a no autoincriminarse del supuesto infractor, se declara asimismo la necesidad de que la Administración identifique la información que es apta para su utilización en el procedimiento sancionador (es de entender que de forma suficientemente motivada) con carácter previo a su incorporación al mismo, descartando a tal efecto aquellas pruebas aportadas coactivamente por el supuesto infractor que no tengan una existencia independiente de la voluntad de éste.

Como se viene diciendo, el Tribunal no alude a las pautas o criterios conforme a los cuales deberá la Administración discernir qué información puede o no utilizarse y, por tanto, transferirse al expediente sancionador. Sólo al aplicar esta conclusión al caso de las facturas, se limita a dar la razón a la SAN de 6 de febrero de 2023, para quien, en el caso concreto, la prueba incorporada no dependía de la voluntad del obligado tributario (sin que tampoco quede debidamente razonada esta afirmación). Argumenta –de nuevo– el TS, tratando de apoyar este aserto, que la emisión y conservación de las facturas a disposición de la Administración viene impuesta por una norma reglamentaria que «no tiene una finalidad sancionadora o represiva» (FD 7.º). Se vuelve a vincular con ello la validez probatoria del documento a la finalidad de la norma que obliga a su elaboración y no a la finalidad del uso mismo que se haga de él, permitiendo así que se utilice con fines punitivos, obviando que esto último, es decir, el uso en sí o, más bien, la prohibición del uso para esos fines (con independencia del propósito de la norma que obliga a emitirlo) es lo que, según el propio Tribunal, constituye el núcleo duro («lo esencial», según el FD 5.º2 de la sentencia) del derecho a no autoincriminarse. De hecho, si se situase la clave del significado del derecho en el fin perseguido por la norma

que obliga a elaborar el documento, trasladando esta lógica al caso *Saunders* o a otros posteriores similares, donde la obtención de la información incriminatoria había tenido lugar en procedimientos con fines públicos legítimos no punitivos, la misma prueba habría podido utilizarse para sancionar y, en cambio, su empleo posterior con ese fin supuso para el TEDH la infracción del derecho a no autoincriminarse.

La doctrina expresa de la sentencia se completa con algunas precisiones en cuanto al alcance de la manifestación del derecho a no autoincriminarse como derecho a no aportar pruebas, declarándose que su vigencia se limita al «proceso sancionador», y reiterando que su objeto abarca tanto las respuestas a preguntas como los documentos u otras pruebas que puedan resultar incriminatorias, siempre que, en este último caso, su existencia dependa de la voluntad del obligado tributario (FD 6.º).

En definitiva, el problema de la sentencia es que en ningún momento se razona en ella mínimamente por qué hay que considerar que el documento tiene existencia independiente, es decir, no se llega a establecer la relación causal lógica por la que el hecho de responder a una obligación legal lo dota de esa independencia (seguramente por ser consciente de este déficit de argumentación, la sentencia trata de encontrar, sin éxito a mi juicio, otra lógica para reforzar su afirmación en tal sentido, apelando de forma insustancial a la finalidad de la norma que obliga a su elaboración)⁴².

Como ya he dicho, sin embargo, en mi opinión, la existencia independiente de la prueba debe referirse al hecho de que la Administración pueda procurársela sin recurrir a la coacción para forzar la colaboración activa del sospechoso. Así se deriva del fundamento último de la garantía contra la autoincriminación, que como la propia sentencia reconoce reside en el derecho a la presunción de inocencia o, más bien, en aquella vertiente del mismo que sitúa en la acusación la carga de probar el ilícito⁴³. El TEDH ofrece una buena evi-

⁴² Entiendo que sería preciso un mayor desarrollo del razonamiento conducente a una conclusión así. En este sentido, por ejemplo, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., «El derecho a no autoinculparse en materia tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Auto del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2024», *Diario La Ley, Legalteca* (documento electrónico), *Editorial La Ley*, núm. 10767, 2025, p. 6, razona que, cuando la producción del documento responde a la existencia de una obligación normativa, aunque los documentos elaborados o expedidos contienen declaraciones de conocimiento del propio obligado tributario, su origen último no se encuentra en la voluntad de éste, sino en la del legislador que establece la obligación de su llevanza y/o emisión. Véase por tanto que el citado autor realiza un esfuerzo argumental, que se echa de menos en la sentencia que glosamos, con objeto de sustentar la conclusión propuesta (por mucho que pueda discreparse de él, como es mi caso).

⁴³ Como indica la STC 161/1997, de 2 de octubre (FJ 5.º *in fine*), los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar

dencia de ello en su sentencia del caso *Jalloh*⁴⁴, donde los elementos de prueba obtenidos poseían sin ninguna duda una existencia objetiva cierta al margen de la voluntad del sujeto, y aun así se consideraron inválidos para fundamentar la condena, por haber sido obtenidos forzando esa voluntad de un modo que excedía la mera exigencia de una colaboración pasiva del acusado⁴⁵. Se diría de esta forma que lo relevante para considerar que el documento tiene una existencia independiente de la voluntad del sospechoso no es tanto la existencia cierta del elemento probatorio sin necesidad de que el sujeto colabore en su producción, como la posibilidad que la Administración tenga de procurárselo sin torcer su voluntad por medios coactivos indebidos. Sólo en este último caso la obtención de la prueba por medios coactivos no la privará de su virtud inculpativa para el sujeto sobre el que se aplica la coacción.

Sea como sea, en el haber de la sentencia hay que apuntar el interés de la afirmación realizada en el sentido de que la Administración deberá discernir la información contraria al derecho a no autoincriminarse para evitar incorporarla al procedimiento sancionador, lo que plantea serias dudas respecto a los supuestos de renuncia a la tramitación separada (ya que la sentencia limita sus consideraciones de modo expreso a los supuestos en que dicha tramitación separada tiene lugar)⁴⁶. Desde luego, no creo que pueda entenderse que en tales casos existe una renuncia (implícita y sin una mínima advertencia al obligado tributario de este efecto concreto) al derecho a no autoincriminarse.

4. EPÍLOGO: PRESENTE Y FUTURO (INMEDIATO) DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

El título de este trabajo anuncia un resumen descriptivo de la decantación histórica del derecho a no autoincriminarse en la jurisprudencia, interna y eu-

fáticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación».

⁴⁴ STEDH de 11 de julio de 2006, *Jalloh* contra Alemania.

⁴⁵ En efecto, en este caso las autoridades habían suministrado un emético al sospechoso, mediante la aplicación de una sonda nasogástrica, con la finalidad de que expulsase de su organismo los paquetes de droga que previamente había ingerido. El Tribunal de Estrasburgo consideró que el método empleado excedía de lo admisible para considerar que las pruebas hubieran sido obtenidas forzando simplemente la colaboración pasiva del imputado, por lo que declaró vulnerado su derecho a no autoincriminarse.

⁴⁶ Como la propia sentencia reconoce, «el principio puede operar con diverso alcance en casos en los que el contribuyente renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador –art. 208.2 LGT y 155.2 LGT– o en aquellos otros en los que nos encontremos ante actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública –arts. 250 ss–. Nosotros nos centraremos en el caso en que el procedimiento de aplicación –inspección–, tramitado de forma separada, va inmediatamente seguido del procedimiento sancionador» (FD 4.º1).

ropea, de las últimas décadas, y unas consideraciones sobre el presente de su proyección en el ámbito de los procedimientos tributarios. Llegados aquí, no parece inconveniente, pues, completar el recorrido con una breve reflexión sobre las perspectivas que se abren hacia un futuro inmediato, a la vista del último pronunciamiento del TS. Al respecto, creo que puede decirse que su decisión de respaldar el requerimiento de una documentación concreta, como las facturas emitidas, quizá pueda explicarse en el hecho de percibir, de manera más o menos consciente, que el núcleo de la controversia se encuentra en establecer el alcance de un derecho fundamental cuya delimitación no le corresponde. De esa forma, su acercamiento al asunto se circunscribe a dejar constancia de la última doctrina del TEDH, que rechaza el carácter independiente de la voluntad del sospechoso de ciertas pruebas documentales, a cuya categoría considera el TS pertenecientes las facturas exigidas en el caso concreto sometido a su consideración. Para justificar su conclusión, sin embargo, se echa en falta la expresión clara y precisa del criterio que le permite discernir los documentos exigidos en el caso concreto (las facturas) de otros que hubieran podido quedar bajo el amparo de la garantía contra la autoincriminación. Ciertamente, la razón de este déficit argumental seguramente se encuentre en la propia ambigüedad del Tribunal de Estrasburgo (en cuya sentencia del caso *De Legé* se apoya en gran parte la decisión de la sentencia) al formular la diferenciación, que resulta clave a estos efectos, entre la solicitud coactiva de pruebas documentales preexistentes, conocidas por las autoridades, y el requerimiento genérico de documentos relativos a operaciones meramente intuidas (o sospechadas), que la Administración no se encuentra en condiciones de identificar de manera individualizada. Con todo, parece como mínimo que puede razonablemente sostenerse que la petición dirigida a un sujeto, sometido al método de estimación objetiva, y que tiene por objeto las facturas que éste haya podido emitir, por operaciones cuya realidad ni siquiera se puede afirmar en el momento de cursarla (hasta el punto de que la Administración termina *a posteriori* cuestionando que la empresa hubiera podido realizarlas con los medios de los que disponía) pertenece al segundo de los casos mencionados (esto es, se trata de un requerimiento genérico constitutivo de una *fishing expedition* prohibida por el TEDH). Máxime si se tiene en cuenta que los documentos exigidos en este caso no habían sido el producto de la voluntad de un tercero (como ocurría en el caso *De Legé* con los registros de cuentas y los resúmenes de cartera expedidos por el banco del que era cliente el sospechoso, que la sentencia consideró entonces excluidos de la protección del derecho), sino emitidos por el propio sujeto obligado a su aportación.

En conclusión, parece algo más que pertinente esperar una respuesta del TC a la cuestión, en un eventual recurso de amparo, donde aclare su doctrina previa sobre la delimitación de los derechos a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables, recogidos en el artículo 24.2 CE, y en concreto sobre las características abstractas de la información obtenida del sospechoso cuya utilización con fines inculpativos constituye una lesión de las citadas garantías. Con mayor motivo es así teniendo en cuenta la existencia de un cierto giro reciente en la doctrina del TEDH sobre el asunto, materializado en la varias veces citada sentencia *De Legé* (cuya fecha es posterior a los últimos pronunciamientos del TC en la materia)⁴⁷. Correctamente interpretada, esa doctrina implica, a mi juicio, que la utilización de la prueba documental como sustento principal de la resolución sancionadora, en el caso juzgado por la STS de 4 de diciembre de 2025 constituye una lesión del derecho a no autoincriminarse, por provenir de un requerimiento genérico de información no identificada de forma precisa (conclusión que, aun contrariando la solución de la sentencia, me parece que nunca podría tildarse de irrazonable). Así las cosas, es el máximo intérprete de la Carta Magna quien únicamente se encuentra investido de autoridad para resolver la cuestión⁴⁸. Una respuesta que no debería verse entorpecida por el excesivo rigor en el entendimiento de los requisitos procesales que con frecuencia complican el acceso de los asuntos a la jurisdicción constitucional, en el trámite de admisión del amparo. Reflexión esta última que permite, de paso, expresar cierta desazón ante una configuración escasamente flexible de los presupuestos de admisión de ciertos recursos fundamentales para la efectividad del sistema de justicia (característica predicable tanto de la vía de amparo como de la casación en materia contenciosa), lo que termina difi-

⁴⁷ En suma, la situación parece encajar de manera nada forzada al menos en uno de los supuestos de especial trascendencia constitucional que, en desarrollo del artículo 50.1 b) LOTC, se mencionan en la STC 155/2009, de 7 de junio: «... b)... que dé ocasión al Tribunal Constitucional para aclarar o cambiar su doctrina, como consecuencia de un proceso de reflexión interna, como acontece en el caso que ahora nos ocupa, o por el surgimiento de nuevas realidades sociales o de cambios normativos relevantes para la configuración del contenido del derecho fundamental, o de un cambio en la doctrina de los órganos de garantía encargados de la interpretación de los tratados y acuerdos internacionales a los que se refiere el artículo 10.2 CE» (FJ 2, el resaltado es del autor). En mi opinión, el cambio en la doctrina del TEDH, órgano responsable de la interpretación del CEDH, como resultado de su sentencia en el asunto *De Legé*, parece justificar más que sobradamente la necesidad de un nuevo pronunciamiento del TC, en relación con la cuestión tal y como aparece planteada.

⁴⁸ Como puso de relieve MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., «El derecho a no autoinculparse y la comunicación de datos entre los procedimientos tributarios de comprobación y el ámbito sancionador y penal», *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi, 2017, se echa en falta una doctrina más completa del TC, en particular, por cuanto se refiere precisamente al concepto de «pruebas existentes con independencia de la voluntad del sujeto». El mismo autor alerta, sin embargo, sobre las dificultades procesales que la actual regulación del recurso de casación plantea para el acceso del asunto al conocimiento del TC.

cultando, quizá más allá de lo razonable, el acceso de los asuntos a la jurisdicción que tiene en su mano la resolución del conflicto con carácter definitivo, y frustrando, por añadidura, la realización de la justicia en sentido material.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en VILLAR EZCURRA, M., *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia “Saunders” y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal* núm. 12, 1997.
- GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.
- GARCÍA FRÍAS, A.: «El derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Lisboa, 1998.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, parf. 5, 2005 (BIB 2005, 948).
- HERRERA MOLINA, P. M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997.
- HERRERA MOLINA, P. M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales» *Impuestos*, núm. 14, 2005.
- LAGO MONTERO, J. M.: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario», XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Lisboa, 1998.
- MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento en la inspección tributaria*, 3.^a edición, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «El derecho a no autoinculparse y la comunicación de datos entre los procedimientos tributarios de comprobación y el ámbito sancionador y penal», *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «A vueltas con el derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: el concepto de documentación inculpativa», *Civitas Revista Española de derecho Financiero* (documento electrónico), núm. 204, 2024.

PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, 2008.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, 2004.

— «El derecho a no autoinculparse en materia tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Auto del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2024», *Diario La Ley, Legalteca* (documento electrónico), *Editorial La Ley*, núm. 10767, 2025.

CAPÍTULO 12

NOTAS SOBRE LA EXCLUSIÓN DE LA PRUEBA ILÍCITA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y PRINCIPALES COROLARIOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

ESTHER BUENO GALLARDO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba ¹

*A mi maestro, Ángel Aguallo, con quien reflexioné
en innumerables ocasiones sobre estas cuestiones.*

En recuerdo de su primera enseñanza:

*«Todas las cosas que entran en la esfera del conocimiento humano se encadenan
de la misma manera; de suerte que, con sólo abstenerse de admitir como verdadera
ninguna que no lo fuera y de guardar siempre el orden necesario para deducir
las unas de las otras, no puede haber ninguna, por lejos que se halle situada
o por oculta que esté, que no se llegue a alcanzar y descubrir».*

René Descartes («Discurso del método»).

¹ El presente trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto de Investigación «La nueva seguridad pública, Derecho Administrativo sancionador y Estado de Derecho en Europa», PROYEXCEL 00903, financiado por la Junta de Andalucía.

SUMARIO: 1. Razones iusfundamentales y de oportunidad justifican el análisis de la prueba ilícita en el ámbito tributario. 2. El fundamento *último* de la regla de exclusión: la protección del *sistema* de derechos fundamentales. 3. La configuración constitucional de la exigencia de exclusión de la prueba ilícita. 3.1 Aproximación a su contenido. 3.2 La determinación del ámbito de aplicación de la regla de exclusión. 3.2.1 El anclaje constitucional de la exigencia de exclusión de la prueba ilícita en el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) y su configuración como manifestación *autónoma* de este derecho. 3.2.2 La aplicación del derecho a un proceso con todas las garantías: *directa* a los procesos judiciales, *modalizada* al procedimiento tributario sancionador e *indirecta* o *refleja* a los procedimientos de aplicación de los tributos. 3.3 El presupuesto de aplicación de la exigencia de exclusión probatoria. 3.3.1 La garantía resulta aplicable cuando se vulnera un derecho fundamental, cualquiera que sea su naturaleza –sustantiva o procesal–, el autor y el destinatario de dicha violación. 3.3.2 Únicamente ha de privarse de eficacia probatoria a las pruebas provenientes de vulneraciones *culpables* de derechos fundamentales. 3.4 El alcance de la garantía de exclusión probatoria: la prohibición de *valoración* de las pruebas ilegítimamente obtenidas. 3.5 El objeto de la garantía constitucional de exclusión de la prueba ilícita. 3.5.1 La interdicción de valoración de la prueba directa. 3.5.1.1 El concepto de prueba directa y su naturaleza intrínsecamente ilegítima. 3.5.1.2 Un apunte relativo a la incorrectamente denominada «excepción de buena fe». 3.5.1.3 La aplicación –puntual– a la prueba directa de la denominada conexión de antijuridicidad (y consiguiente juicio de ponderación): la STC 97/2019, de 16 de julio. 3.5.2 Sobre la prohibición de valoración de la prueba derivada. 3.5.2.1 El concepto de prueba derivada. Su necesaria relación de causalidad con la prueba directa. Las pruebas derivadas, en principio, son intrínsecamente legítimas. 3.5.2.2 Los supuestos en los que procede la exclusión de la prueba derivada. La denominada «conexión de antijuridicidad». a. La «conexión de antijuridicidad» a la luz de la jurisprudencia constitucional. Las denominadas perspectivas interna y externa. b. Los parámetros *determinantes* de la exclusión de la prueba derivada: la intensidad de la conexión causal y/o el grado de culpabilidad del artífice de la lesión del derecho. 4. Recapitulación final.

1. RAZONES IUSFUNDAMENTALES Y DE OPORTUNIDAD JUSTIFICAN EL ANÁLISIS DE LA PRUEBA ILÍCITA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

La protección que dispensan los derechos fundamentales (en el ámbito tributario, señaladamente, los reconocidos en el art. 18 CE, así como el derecho a no autoincriminarse), pilares estructurales del Estado de Derecho que la Constitución consagra, resulta insuficiente si no se salvaguarda, asimismo –siempre de acuerdo con las reglas de unidad y concordancia práctica que

deben presidir la hermeneútica constitucional²–, la exigencia de interdicción de utilización de pruebas obtenidas con vulneración de los citados derechos. Y es que difícilmente puede mantenerse –hago mía *mutatis mutandis* una conocida afirmación del Tribunal de Estrasburgo– que nuestra Constitución pretenda garantizar «derechos prácticos y efectivos», y «no teóricos o ilusorios»³, si el autor de una vulneración de estos derechos puede sacar provecho –y hacerlo impunemente– de su quebranto.

Esto sentado, y presupuesta la efectividad de la garantía constitucional de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales para operar como último baluarte que preserva al obligado tributario frente al ejercicio –en ocasiones, desorbitado– de las potestades investigadoras y sancionadoras de la Administración tributaria, coexisten también, en la actualidad, razones de oportunidad que justifican una reflexión sosegada sobre la denominada prueba ilícita y sus consecuencias en el específico ámbito tributario, extremos ambos que constituyen el objeto de este trabajo.

La primera de estas razones de oportunidad es, a mi juicio, el seísmo que supuso –al menos, entre la doctrina científica especializada– la STC 97/2019, de 16 de julio (conocida como caso *Falciani*)⁴. Desde la STC 114/1984, de 29 de noviembre, en efecto, el máximo intérprete de nuestra Constitución había venido creando un nutrido cuerpo de jurisprudencia –inspirándose, en buena medida, en la doctrina de la regla de exclusión (*exclusionary rule doctrine*) y de los frutos del árbol envenenado (*fruit of the poisonous tree doctrine*) elaboradas por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos– en virtud de la cual la vulneración por el poder público de un dere-

² Cfr. HESSE, K., *Escritos de Derecho Constitucional* (Selección, traducción e introducción Pedro Cruz Villalón), Centro de Estudios Constitucionales, 2.ª ed., Madrid, 1992, pp. 45, 48 y 49.

³ En relación con los derechos reconocidos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, el Tribunal de Estrasburgo efectúa esta afirmación, entre los primeros pronunciamientos, en la STEDH de 9 de octubre de 1979, asunto *Airey c. Irlanda*, § 24 y, entre los últimos, en la STEDH de 13 de febrero de 2020 (Gran Sala), asunto *N. D. y N. T. c. España*, § 171.

⁴ Se evidencia el desconcierto al que me refiero en los trabajos de ASENCIO MELLADO, J. M.ª: «La STC 97/2019, de 16 de julio. Descanse en paz la prueba ilícita», *Diario La Ley*, núm. 9499, 2019; CORDÓN MORENO, F. J., «La degradación de la prueba ilícita en la Sentencia del Tribunal Constitucional 97/2019», *Publicaciones Gómez-Acebo & Pombo* (<https://www.ga-p.com/publicaciones>), octubre 2019; o, en fin, LORCA NAVARRETE, A. M.ª: «¡La prueba ilícita ha muerto. Viva la prueba ilícita (en el proceso justo)!», *Publicaciones del Instituto Vasco de Derecho Procesal* (<http://leyprocesal.com/>)). En la jurisdicción ordinaria, en cambio, la STC 97/2019 no parece haber causado el mismo estupor. De hecho, en un buen número de pronunciamientos recientes, citados todos ellos en las notas a pie 5 y 7, se reproducen diversas afirmaciones contenidas en la Sentencia como si de una mera aplicación de jurisprudencia constitucional se tratase. Y, en fin, en la jurisdicción constitucional se ha hecho flagrante caso omiso del citado pronunciamiento. Así lo demuestran las SSTC 92/2023, de 11 de septiembre, y 40/2024, de 11 de marzo, y de forma más evidente, si cabe, los votos particulares formulados a los citados pronunciamientos. Sobre todos estos extremos volveré detenidamente en páginas posteriores de este trabajo.

cho fundamental sustantivo o procesal daba lugar, con fundamento en el artículo 24.2 CE, a la interdicción absoluta de valoración de las pruebas «directamente» obtenidas con dicha violación (exclusión que solo tenía una excepción a la que posteriormente me referiré) y de las pruebas «derivadas» de las anteriores siempre que estuvieran jurídicamente ligadas de manera inescindible a la prueba directa, esto es, siempre que entre unas y otra existiera lo que el Tribunal Constitucional denominaba «conexión de antijuridicidad» o relación de dependencia jurídica.

Pues bien, este contenido de la garantía constitucional, plenamente asentado en nuestra jurisprudencia constitucional, fue objeto de una reinterpretación sin precedentes en la STC 97/2019. En una resolución *ad hoc* del caso enjuiciado, el máximo intérprete de nuestra Constitución puso en peligro toda la construcción dogmática de la regla de exclusión existente en nuestro país hasta esa fecha. Y lo hizo –más adelante lo explicaré con detenimiento– admitiendo la eficacia probatoria de una prueba *directamente* obtenida con la vulneración de un derecho fundamental, tras la realización de un juicio ponderativo de los intereses en presencia, juicio de ponderación –o, en conocida expresión anglosajona, *balancing test*– al que, hasta ese momento, había permanecido ajena la denominada prueba ilícita directa.

La segunda de las razones de oportunidad que justifican una reflexión sosegada sobre la denominada prueba ilícita es la jurisprudencia que sobre este particular ha venido dictando la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo desde julio de 2021. En dicha jurisprudencia la Sección de Tributario del Alto Tribunal considera aplicables el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) y la previsión contenida en el artículo 11.1 LOPJ (en virtud del cual «[n]o surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales») para enjuiciar la procedencia de la anulación de la liquidación y/o de la sanción previamente impuesta al obligado tributario por la Administración sobre la base de pruebas recabadas con violación de derechos fundamentales. Pero lo hace (i) sin ulteriores explicaciones y, desde luego, sin argumentar el anclaje de la regla de exclusión en el procedimiento tributario sancionador o en el procedimiento de inspección; (ii) acudiendo directamente a la STC 97/2019, que se asume como jurisprudencia constitucional reiterada, y al necesario juicio de ponderación que, al decir del Alto Tribunal (siempre a la luz de la «doctrina Falciani»), debe presidir toda admisión o exclusión de una prueba ilícita, ya sea directa [*sic*] o derivada; y, en fin, (iii) conduciendo la aplicación del derecho a un proceso con todas las garantías y la exigencia legal de exclu-

sión de la prueba ilícita (art. 11.1 LOPJ) a un resultado desigual en los distintos asuntos enjuiciados.

Concretamente, en un primer grupo de Sentencias se concluye que la Administración tributaria «no puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas (...), cuando tales documentos fueron considerados nulos en sentencia penal firme, por estar incurso en vulneración de derechos fundamentales en su obtención»⁵. Aun cuando «tal declaración penal no se hubiera llevado a cabo formalmente –puntualiza, *a fortiori*, la Sección Segunda de la Sala Tercera–, la nulidad procedería de lo establecido en el artículo 11 LOPJ, conforme al cual “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”»⁶.

Y, en un segundo elenco de pronunciamientos, que son los más numerosos, y cuya doctrina sienta la STS de 09-06-2023 (rec. cas. 2086/2022)⁷, aplicando la denominada excepción «de buena fe» a la regla de exclusión de la prueba ilícita (directa), establecida en su día en la STC 22/2003, de 10 de febrero, se admitió la validez de las informaciones obtenidas en el curso de diligencias inspectoras de entrada y registro domiciliario (con autorización judicial o mediando consentimiento del representante legal de la entidad, según los casos), en las que no se respetó la exigencia de procedimiento inspector previo, abierto y notificado reclamada por la jurisprudencia del Tribu-

⁵ FD 5.1) de las SSTS de 14-07-2021 (rec. cas. 3895/2020); de 16-07-2021 (rec. cas. 2778/2020 y rec. cas. 2190/2020); de 23-11-2021 (rec. cas. 5060/2020); y, en fin, de 26-07-2022 (rec. cas. 5427/2020)].

⁶ Asimismo, FD 5.1) de los pronunciamientos citados en la nota a pie anterior.

⁷ Cfr. SSTS de 09-06-2023 (rec. cas. 2086/2022 y rec. cas. 2525/2022); de 12-06-2023 (rec. cas. 2434/2022); de 19-06-2023 (rec. cas. 2444/2022 y rec. cas. 2564/2022); de 26-06-2023 (rec. cas. 2554/2022, rec. cas. 2437/2022 y rec. cas. 2450/2022); de 23-10-2023 (rec. cas. 1/2021); de 01-03-2024 (rec. cas. 323/2023); de 05-04-2024 (rec. cas. 2565/2022); de 06-05-2024 (rec. cas. 2445/2022); de 13-05-2024 (rec. cas. 2915/2022 y rec. cas. 3604/2022); de 14-05-2024 (rec. cas. 6022/2022); de 16-05-2024 (rec. cas. 2440/2022); de 22-05-2024 (rec. cas. 3169/2022); de 23-05-2024 (rec. cas. 3109/2022 y rec. cas. 2926/2022); de 18-07-2024 (rec. cas. 2266/2023); de 22-07-2024 (rec. cas. 2348/2023); de 16-09-2024 (rec. cas. 4412/2022); de 17-09-2024 (rec. cas. 1764/2023); y de 23-09-2024 (rec. cas. 2518/2023). Se aparta, en cambio, de la solución alcanzada en estas Sentencias, la posterior STS de 17-09-2024 (rec. cas. 1008/2023). En ella se lleva a cabo la exclusión de una prueba ilícita directa. En este caso, empero, a diferencia de los hechos enjuiciados en los pronunciamientos anteriores, el acceso y registro domiciliario, aunque autorizado judicialmente, no estaba justificado, ni era necesario (constituía una diligencia de investigación prospectiva) y, en consecuencia, procedía la exclusión de la prueba así obtenida: «el auto que autorizó la entrada –señaló la Sección Segunda– quebrantaba de un modo claro y manifiesto el contenido esencial del derecho fundamental al domicilio, lo que conecta de un modo causal ineluctable la presencia de tales graves vicios, de naturaleza sustantiva, con la nulidad de la información obtenida de ese modo, pues aquí el mandato del artículo 11.1 de la LOPJ adquiere plena operatividad» (FD 3).

nal Supremo en un momento posterior al de la realización de los hechos enjuiciados⁸.

Expuestas sucintamente las razones que, en mi opinión, justifican el análisis de la prueba ilícita, paso a exponer en las páginas que siguen las principales cuestiones que, a mi juicio, suscita la garantía constitucional de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales comenzando por la determinación de su fundamento último.

2. EL FUNDAMENTO *ÚLTIMO* DE LA REGLA DE EXCLUSIÓN: LA PROTECCIÓN DEL *SISTEMA* DE DERECHOS FUNDAMENTALES

Como han señalado quienes se han ocupado del estudio de los derechos fundamentales, estos derechos presentan una doble dimensión, una «doble valencia»⁹, o un doble carácter, subjetivo y objetivo a la vez. Son, evidentemente, derechos subjetivos de los ciudadanos, que garantizan a cada uno de ellos, individualmente considerados, un *status* jurídico de libertad en su ámbito particular de existencia, pero son también «elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución» (STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 5).

Partiendo de esta premisa, desde sus primeros pronunciamientos, nuestro Tribunal Constitucional ha situado –certeramente, a mi juicio– el fundamento *último* o la *razón de ser* de la ineficacia de las pruebas ilícitamente obtenidas en la dimensión objetiva de los derechos fundamentales y, más exactamente, en la salvaguarda del sistema de derechos fundamentales constitucionalmente

⁸ Concretamente, la exigencia de procedimiento inspector previo, abierto y notificado se estableció, por primera vez, en la STS de 01-10-2020 (rec. cas. 2966/2019) en la que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sentó la doctrina de que la autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario «debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (artículo 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ)» [FD 5.1)].

⁹ A la «doble valencia» de los derechos fundamentales o libertades públicas se refirió, en su día, extensamente MARTÍN RETORTILLO, L., «Régimen constitucional de los derechos fundamentales», en MARTÍN RETORTILLO, L.; y DE OTTO Y PARDO, I., *Derechos fundamentales y Constitución*, Civitas, Madrid, 1988, p. 56.

reconocido. De la dimensión objetiva de estos derechos y, a la postre, de la posición preferente que ocupan en nuestro ordenamiento jurídico y de su reconocida condición de inviolables, establecida en el artículo 10.1 CE, deriva la que se conoce comúnmente como regla de exclusión.

En este sentido, señaló, por primera vez, el Tribunal Constitucional en la STC 114/1984, de 29 de noviembre, y lo ha reiterado incesantemente desde entonces, lo siguiente:

«[H]ay que reconocer que deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de “inviolables” (art. 10.1 de la Constitución) la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba obtenida violentando un derecho fundamental o una libertad fundamental. Para nosotros, en este caso, no se trata de decidir en general la problemática procesal de la prueba con causa ilícita, sino, más limitadamente, de constatar la “resistencia” frente a la misma de los derechos fundamentales, que presentan la doble dimensión de derechos subjetivos de los ciudadanos y de “elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica...” (STC 25/1981, de 14 de julio, fundamento jurídico 5). Esta garantía deriva, pues, de la nulidad radical de todo acto –público o, en su caso, privado– violatorio de las situaciones jurídicas reconocidas en la sección primera del capítulo segundo del Título I de la Constitución y de la necesidad institucional por no confirmar, reconociéndolas efectivas, las contravenciones de los mismos derechos fundamentales» (FJ 4).

Los derechos fundamentales concebidos como elementos esenciales del Estado de Derecho adquieren así una dimensión procedimental: «son reglas básicas –se afirmó en la posterior STC 81/1998, de 2 de abril– de todos los procedimientos de la democracia, de modo que ninguno de ellos puede calificarse de constitucionalmente legítimo si no los respeta en su desarrollo o si los menoscaba o vulnera en sus conclusiones» (FJ 2). Y aunque este principio general se ha venido predicando, fundamentalmente, de los procesos judiciales y, en particular, del proceso penal, debe ser observado –me interesa enfatizarlo– «en todos los procedimientos de aplicación de normas jurídicas» (también de las tributarias).

En definitiva, y no creo que sea necesario extenderse más sobre esta idea, la protección del sistema de derechos fundamentales en su conjunto consagrado en nuestra Carta Magna, con carácter general, reclama procesal o procedimentalmente la eliminación de los frutos que para el autor de la vulneración de una garantía constitucional –el poder público, pero no solo– puede comportar su contravención.

3. LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA EXIGENCIA DE EXCLUSIÓN DE LA PRUEBA ILÍCITA

3.1 Aproximación a su contenido

Teniendo presente el fundamento último de la garantía de exclusión probatoria y, sobre todo y muy especialmente, su anclaje procesal o procedimental, así como la finalidad a la que se orienta, extremos estos a los que de inmediato me referiré, a mi juicio, la citada garantía puede definirse *prima facie* como la prohibición de valoración de pruebas obtenidas mediante vulneraciones culpables de derechos fundamentales sustantivos o procesales, propios o de un tercero, cualquiera que sea la finalidad –sancionatoria o no– que se persiga con dicha valoración.

Y en la concreción de esta definición o, más exactamente, en la delimitación del contenido constitucional de la garantía de exclusión probatoria deben ser abordadas, al menos –no son las únicas, pero sí algunas de las más relevantes–, cuatro cuestiones. A saber:

(a) En primer lugar, la determinación del ámbito de aplicación de la regla –esto es, en el seno *de qué procesos* y, en su caso, procedimientos, resulta aplicable–, lo que presupone la identificación de su anclaje constitucional, si es que «esta garantía objetiva e implícita en el sistema de los derechos fundamentales», como la ha venido calificando el Tribunal Constitucional, encuentra asidero en nuestra Carta Magna.

(b) En segundo lugar, la especificación de su presupuesto de aplicación, a saber: *qué vulneraciones y de qué derechos* dan lugar a la aplicación de la regla de exclusión.

(c) En tercer lugar, la concreción del alcance de la prohibición o, lo que es igual, qué proscribiera exactamente la regla que examinamos: ¿la *mera recepción o admisión* en el proceso o procedimiento de las pruebas ilícitamente obtenidas? ¿Su *valoración o utilización* –cualquiera que sea el peso probatorio que se les confiera– para fundar la condena o sanción del investigado? ¿O, en fin, que el acervo probatorio ilícitamente obtenido tenga *un peso considerable* en la imposición de la correspondiente medida represiva o de castigo?

(d) Y, en cuarto lugar, en fin, la precisión del objeto de la prohibición o, lo que es lo mismo, qué pruebas han de ser excluidas como consecuencia de la aplicación de la garantía: ¿solo las pruebas *directamente* obtenidas con vulneración del derecho fundamental? ¿O también las que deriven *indirectamente* de dicha violación?

A dar respuesta a estas cuestiones destino las páginas que siguen.

3.2 La determinación del ámbito de aplicación de la regla de exclusión

3.2.1 EL ANCLAJE CONSTITUCIONAL DE LA EXIGENCIA DE EXCLUSIÓN DE LA PRUEBA ILÍCITA EN EL DERECHO A UN PROCESO CON TODAS LAS GARANTÍAS (ART. 24.2 CE) Y SU CONFIGURACIÓN COMO MANIFESTACIÓN AUTÓNOMA DE ESTE DERECHO

Como acabo de señalar, la primera cuestión a la que debo dar respuesta es la relativa al *ámbito de aplicación* de la regla de exclusión: ¿la interdicción de valoración de la prueba ilícita resulta aplicable exclusivamente en el marco del proceso penal? ¿O también en el seno del procedimiento administrativo sancionador y, por ende, del procedimiento tributario sancionador? ¿Puede defenderse, asimismo, su aplicación en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos incoados por la Administración tributaria y dirigidos a la regularización de la situación tributaria del destinatario de los mismos? La respuesta que se dé a estos interrogantes dependerá de dónde ubiquemos el anclaje constitucional –si es que reside en la Constitución– de la garantía de exclusión probatoria. Comenzaré, pues, abordando esta última cuestión cuyo comentario debe preceder por pura lógica a la resolución de los interrogantes que acabo de plantear.

Desde sus primeros pronunciamientos nuestro Tribunal Constitucional se preocupó de subrayar que «no existe un derecho fundamental autónomo a la no recepción jurisdiccional de las pruebas de posible origen antijurídico» (STC 114/1984, FJ 2). Y, ciertamente, la prohibición de valorar en el proceso pruebas obtenidas violentando un derecho o libertad fundamental no se halla proclamada explícitamente en un precepto constitucional, aunque sí en uno legal (STC 114/1984, FJ 4); concretamente, en el artículo 11.1 LOPJ, según el cual –lo reitero nuevamente– «[n]o surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

A pesar de que, con frecuencia, se emplea la expresión «regla» para referirse a la interdicción de valoración de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales –el Tribunal Constitucional, en ocasiones, también lo hace–, en realidad, no se trata de una simple regla sino, inequívocamente, de una exigencia constitucional. En la STC 94/1999, de 31 de mayo, se aludió, en este sentido, a la «exigencia constitucional de exclusión probatoria» (FJ 6); y, muy claramente, en la posterior STC 69/2001, de 17 de marzo, se puso de relieve que la «interdicción de la admisión de la prueba prohibida por vulneración de derechos fundamentales “deriva directamente de la Constitución”, por la colisión que dicha admisión entrañaría con el derecho a un proceso con to-

das las garantías y a la igualdad de las partes» (FJ 26). Resulta innegable, pues, que en nuestro ordenamiento jurídico la prohibición de valoración de pruebas ilícitas tiene anclaje constitucional.

Esto sentado, la cuestión que se suscita a continuación, habida cuenta de su falta de reconocimiento expreso en nuestra Carta Magna, es dónde se ubica ese anclaje o asidero constitucional.

A este respecto, y a la vista de lo que sucede en el Derecho comparado, existen *a priori* y en abstracto dos posibles soluciones teóricas: (a) que la garantía de exclusión probatoria derive del derecho fundamental, sustantivo o procesal, inicialmente vulnerado; o (b) que encuentre protección constitucional por referencia a los derechos que se aplican en el ámbito del proceso reconocidos en el artículo 24.2 CE. Y esta segunda opción –conviene aclararlo también– admite, a su vez, dos posibles configuraciones de la garantía, a saber: (b.1.) que la interdicción procesal de pruebas ilícitamente obtenidas constituya una manifestación o derivación concreta, esto es, autónoma e independiente, de alguna de las garantías procesales establecidas en el artículo 24.2 CE; o (b.2.) que, por el contrario, carezca de autonomía *ex Constitutione* y forme parte de un concepto genérico de «proceso justo», de manera que la violación del artículo 24.2 CE deba ser establecida en cada caso concreto determinando si el proceso al que se incorporan las pruebas ilegítimamente obtenidas, en su conjunto, ha sido justo o equitativo. En este último supuesto, no podría aludirse *stricto sensu* a la existencia de una garantía constitucional de exclusión de pruebas ilegítimamente obtenidas.

La primera opción, esto es, la inclusión de la regla de exclusión en el contenido del derecho inicialmente vulnerado, ha sido la elegida por el sistema estadounidense sobre la base, fundamentalmente, de la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos¹⁰. La segunda posición, en cambio, ha sido la mantenida mayoritariamente en el Derecho continental eu-

¹⁰ En los Estados Unidos, país en el que se gestó y en el que se le confirió la denominación por la que generalmente se la conoce (*exclusionary rule*), la regla de exclusión forma parte, en efecto, del contenido del derecho inicialmente vulnerado: concretamente, de las garantías previstas en las Enmiendas Cuarta, Quinta y Sexta a la Constitución de los Estados Unidos. Tanto es así que, en puridad, existen tres reglas de exclusión distintas a las que la *Supreme Court* les ha conferido un contenido propio y específico, similar pero no idéntico, y respecto de las que ha ido estableciendo progresivamente un elenco considerable de excepciones. Sobre este particular, se pronuncian extensamente, entre otros, SALTZBURG, S. A.; y CAPRA, D. J., *American Criminal Procedure. Cases and Commentary*, American Casebook Series, 11.^a ed., West Academic Publishing, 2018, pp. 562-661 (Cuarta Enmienda) y pp. 728-801 (Enmiendas Quinta y Sexta); y LAFAVE, W. R.; ISRAEL, J. H.; KING, N. J.; KERR, O. S.; PRIMUS, E. B., *Modern Criminal Procedure: Cases, Comments, and Questions*, American Casebook Series, 15.^a ed., West Academic Publishing, 2019, pp. 795-842.

ropeo¹¹. En este último, y por lo que interesa a nuestro ordenamiento jurídico, mientras que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la exégesis del artículo 6 CEDH, ha avalado su inclusión en el concepto genérico de «proceso justo»¹², nuestro Tribunal Constitucional la ha concebido como una manifestación o derivación concreta de uno de los derechos procesales establecidos en el artículo 24.2 CE y le ha atribuido sustantividad propia.

Apartándose, no solo de la jurisprudencia dictada por la *Supreme Court* norteamericana¹³, sino también de la doctrina sentada por el Tribunal de Estrasburgo –en particular, protegiendo más al «imputado» o investigado de lo que lo ha hecho este Tribunal–, constituye jurisprudencia consolidada del máximo intérprete de nuestra Constitución que la ineficacia en el proceso penal de las pruebas ilícitamente obtenidas constituye una manifestación concreta y específica –o, lo que es igual, una garantía propia y autónoma– de uno de los derechos del artículo 24.2 CE: el derecho a un proceso con todas las garantías.

Superadas algunas confusiones iniciales existentes en la jurisprudencia constitucional entre los derechos a un proceso con todas las garantías y a la

¹¹ Con todo –quiero puntualizarlo–, como aclara certeramente PICÓ I JUNOY, «entre ambos modelos –el de *Common Law* y *Civil Law*–, o al margen de los mismos, hay otras posibles regulaciones de la prueba ilícita que atienden a las singularidades propias de cada país» (PICÓ I JUNOY, J., *Estudios sobre el Proceso y la Justicia. Estudios sobre la prueba*. Vol. III., Palestra, Lima, 2023, p. 267).

¹² Como he explicado extensamente en un trabajo que he publicado recientemente en relación con el anclaje constitucional de la prueba ilícita en el procedimiento administrativo-tributario sancionador, el Tribunal de Estrasburgo, en la exégesis del CEDH, no reconoce la existencia de una regla de exclusión como garantía autónoma o independiente (ya sea por vulneración del Derecho interno de los Estados firmantes del CEDH o de derechos reconocidos en el propio Convenio). Es por ello que, en los casos en los que ha enjuiciado el acceso al proceso de una prueba obtenida mediante la vulneración de derechos, la existencia o no de una vulneración del CEDH se hace depender, en la práctica totalidad de los supuestos, de la observancia de los derechos de defensa y a la presunción de inocencia del recurrente (a menos que el derecho inicialmente violado sea el derecho a no padecer torturas o tratos inhumanos o degradantes, previsto en el artículo 3 CEDH, circunstancia que determina automáticamente la inequidad del proceso y la vulneración del artículo 6 CEDH). En relación con esta cuestión, véase BUENO GALLARDO, E., «Sobre el anclaje constitucional de la prueba ilícita en el Derecho administrativo-tributario sancionador», en AA. VV. (Dir. Rebollo Puig, M.; Huergo Lora, A.; Guillén Caramés, J.; Cano Campos, T.): *Anuario de Derecho Administrativo Sancionador 2025*, Civitas, Madrid, 2025, pp. 581-586.

¹³ Esta conclusión se alcanzó en la temprana STC 114/1984, de 29 de noviembre (FJ 1) y de ella se hacen eco las más recientes SSTC 97/2019, de 16 de julio, FJ 2 a); y 61/2021, de 15 de marzo, FJ 3. En una afirmación que no dejaba margen alguno a la interpretación señaló, desde un primer momento, el máximo intérprete de nuestra Constitución que la regla de exclusión no «tiene lugar inmediatamente en virtud del derecho sustantivo originariamente afectado» (SSTC 81/1998, FJ 2). E, inequívocamente, en la misma línea, en la STC 28/2002, de 11 de febrero, se subrayó que «la prohibición de valoración de la prueba nula y de la de ella derivada es una regla de exclusión probatoria, orientada a garantizar un proceso justo. Tiene, por tanto, una dimensión exclusivamente procesal, sin los efectos materiales que pretende el recurrente. Así lo hemos declarado en la STC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 2, al afirmar que la posible afectación y lesión de derechos fundamentales se producirá, en su caso, «sólo por referencia a los derechos que cobran existencia en el ámbito del proceso (art. 24.2 CE)» (FJ 3).

presunción de inocencia¹⁴ –por lo demás, normales en una época en la que se estaba construyendo la doctrina constitucional–, no cabe la menor duda de que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha venido entendiendo que –configuración que considero correcta–, en rigor, la regla de exclusión se integra o, lo que es igual, encuentra su anclaje constitucional, en el derecho a un proceso con todas las garantías. La valoración procesal de las pruebas recabadas con vulneración de derechos fundamentales entraña, efectivamente, una contradicción con la idea de proceso justo que la Constitución preconiza en su artículo 24.2. Y puede afirmarse, incluso, que vulnera el contenido esencial de este derecho.

Concretamente, según expresa el Tribunal Constitucional, la interdicción procesal de las pruebas ilícitamente adquiridas se integra en el contenido del derecho a un proceso con todas las garantías en la medida en que la recepción procesal de dichas pruebas supone «una ignorancia de las “garantías” propias al proceso» (art. 24.2 CE), implicando también una «inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes en el juicio (...), desigualdad que se ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio a los derechos fundamentales de otro. El concepto de “medios de prueba pertinentes” que aparece en el mismo artículo 24.2 de la Constitución pasa, así, a incorporar, sobre su contenido esencialmente técnico-procesal, un alcance también sustantivo, en mérito del cual nunca podrá considerarse “pertinente” un instrumento probatorio así obtenido» (SSTC 114/1984, FJ 5; 50/2000, FJ 2; en el mismo sentido, SSTC 49/1999, FJ 12; 69/2001, FJ 26; 22/2003, FJ 10; 259/2005, FJ 7; 261/2005, FJ 5; 26/2006, FJ 11; y 253/2006, FJ 6). En definitiva, como diría más tarde la STC 81/1998,

¹⁴ En un primer momento, en efecto, al enjuiciar supuestos en los que se habían fundamentado medidas punitivas en pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, en algunas ocasiones, el Tribunal Constitucional estimaba el amparo únicamente por la vulneración del derecho sustantivo y a la presunción de inocencia. Así sucedió en la STC 85/1994, de 14 de marzo, en la que, sin embargo, el Tribunal aludía también al derecho a un proceso con todas las garantías, aunque no afinó bien al definir sus contornos. No faltaron tampoco en esta etapa inicial pronunciamientos en los que era manifiesta la confusión del contenido constitucional de los derechos a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías. Es el caso de las SSTC 126/1995, de 25 de julio; 181/1995, de 11 de diciembre; 49/1996, de 26 de marzo; 54/1996, de 26 de marzo; o, en fin, 127/1996, de 9 de julio. Sin perjuicio de que la confusión a la que me refiero está presente en todos los pronunciamientos citados, es notoria, *v. gr.*, en la STC 49/1996 en la que, pese a dejar bien claro al principio que la «interdicción de la admisión de la prueba prohibida por vulneración de derechos fundamentales deriva directamente de la Constitución, por la colisión que ello entrañaría con el derecho a un proceso con todas las garantías y a la igualdad de las partes» (FJ 2), el Tribunal concluye que como consecuencia de la vulneración del derecho al secreto de las comunicaciones del recurrente (entre otras razones, por falta de autorización judicial), «todo elemento probatorio que pretendiera deducirse del contenido de las conversaciones intervenidas no debió ser objeto de valoración probatoria. Al no proceder así la Audiencia Provincial de Barcelona y la Sala Segunda del Tribunal Supremo, resultó violado el derecho a la presunción de inocencia del peticionario de amparo» (FJ 5).

la valoración procesal de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales implica una contradicción con la idea de «proceso justo».

Ahora bien –y conviene precisarlo también–, en ocasiones, la valoración de pruebas obtenidas con vulneración de un derecho fundamental determina –como efecto colateral– la violación del derecho a la presunción de inocencia reconocido, asimismo, en el artículo 24.2 CE. La presunción de inocencia, empero, solo resultará quebrantada en aquellos casos en los que, (i) tratándose de un proceso o procedimiento de naturaleza materialmente sancionadora, (ii) la condena o sanción se haya producido *exclusivamente* con fundamento en dichas pruebas. Y es que, según ha venido señalando el máximo intérprete de nuestra Constitución, el «canon de validez de las pruebas» viene dado por el derecho a un proceso con todas las garantías y no por la presunción de inocencia¹⁵, cuyo contenido constitucional –al menos, en lo que aquí interesa– se limita a la prohibición de condenar o sancionar con fundamento exclusivo en pruebas recabadas violando derechos fundamentales¹⁶.

La que acabo de enunciar en apretada síntesis era la jurisprudencia sentada claramente por el máximo intérprete de nuestra Constitución en torno al anclaje constitucional de la prohibición de valorar pruebas ilícitamente obtenidas hasta la STC 97/2019, de 16 de julio.

Ahora bien, entre los comentaristas de la STC 97/2019 –procesalistas, en su mayoría– se ha generalizado la opinión de que este pronunciamiento desarrolla una doctrina que rompe con sus precedentes: en particular –se afirma– con «esta doctrina, el derecho a la exclusión de la prueba ilícita desaparece como garantía constitucional autónoma “reconocible por sí misma y consecuencia de la posición de los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico y constitucional. La violación de los derechos (fundamentalmente sustan-

¹⁵ Entiende, en particular, el Tribunal que «la presunción de inocencia, como derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas, no puede erigirse, a la vez, en canon de validez de las pruebas: ese canon ha de venir dado por el contenido del derecho a un proceso con todas las garantías» (SSTC 81/1998, FJ 3; y 50/2000, FJ 2).

¹⁶ A mayor abundamiento, ha señalado, a este respecto, el máximo intérprete de nuestra Constitución que «se produce la vulneración del derecho a la presunción de inocencia siempre que la eliminación de la prueba irregularmente valorada deje sin sustento el relato de hechos probados que soporta la declaración de culpabilidad del acusado. Esto sucederá, por supuesto, “cuando la prueba eliminada sea la única tomada en cuenta por la sentencia impugnada, pero asimismo cuando, a partir de su propia motivación, se constate que dicha prueba era esencial para llegar a la conclusión fáctica inculpativa, de modo que con su exclusión la inferencia de dicha conclusión devenga ilógica o no concluyente”. Por el contrario, de existir otras pruebas de cargo válidas e independientes, la presunción de inocencia no resultará infringida (entre otras muchas, SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3; 49/1999, de 5, de abril, FJ 14; 167/2002, de 18 de septiembre, FJ 6; 207/2007, de 24 de septiembre, FJ 2; 144/2012, de 2 de julio, FJ 6; 53/2013, de 28 de febrero, FJ 5; 145/2014, FJ 8, y 99/2021, FJ 9)» (por todas, STC 92/2023, de 11 de septiembre, FJ 9).

tivos) es ahora meramente instrumental y sólo atendible si, a la par y en cada caso, se viola el concepto difuso y no consagrado legalmente en España, de proceso justo y equitativo”»¹⁷. En suma, lo que vienen a defender los comentaristas de la Sentencia es que en ella se ha adoptado una teoría de la prueba ilícita más cercana a la jurisprudencia dictada por el Tribunal Estrasburgo en relación con el artículo 6 CEDH que a los precedentes del máximo intérprete de nuestra Constitución.

Desde mi punto de vista, sin embargo, en la STC 97/2019 se opera, ciertamente, una mutación constitucional implícita del contenido de la garantía de exclusión probatoria, pero dicha mutación no versa sobre el anclaje de la garantía de exclusión probatoria o sobre su configuración como exigencia constitucional autónoma derivada del derecho a un proceso con todas las garantías, sino sobre el objeto de la prohibición, extremo este último al que me referiré más adelante (como posteriormente comentaré –pero apunto ya–, a mi juicio, donde reside el verdadero cambio de doctrina operado en la STC 97/2019 es en la aplicación a las pruebas directamente obtenidas con la vulneración de un derecho fundamental –pruebas «directas» u «originarias»– de los parámetros que integran la denominada conexión de antijuridicidad, que hasta ese momento se sustanciaba exclusivamente para las denominadas pruebas «derivadas», «indirectas» o «reflejas»).

En este pronunciamiento, en efecto, se vincula la prohibición de valorar en el proceso pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales con la noción de «proceso justo». Sin embargo, esta es una conexión que nuestro Tribunal Constitucional ya había efectuado en su jurisprudencia anterior. En el FJ 2 de la STC 81/1998, en concreto, el Pleno del Tribunal señaló, en este sentido, que la «valoración procesal de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales “implica una ignorancia de las ‘garantías’ propias del proceso (art. 24.2 de la Constitución)” (SSTC 114/1984, fundamento jurídico 5.º y 107/1985, fundamento jurídico 2.º) y en virtud de su contradicción con ese derecho fundamental “y, en definitiva, con la idea de “proceso justo”” (T. E. D. H., Caso Schenk contra Suiza, Sentencia de 12 de julio de 1988, fundamento de Derecho I, A) debe considerarse prohibida por la Constitución»¹⁸.

¹⁷ ASENCIO MELLADO, J. M.ª: *La STC 97/2019, de 16 de julio...cit.*, p. 25. Se hace eco, asimismo, de las palabras del profesor ASENCIO, CORDÓN MORENO, F. J., *La degradación de la prueba ilícita ...cit.*, p. 5.

¹⁸ Y en idénticos o parecidos términos se ha pronunciado repetidamente el Tribunal en Sentencias posteriores; entre otras muchas, SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 2; 94/1999, de 31 de mayo, FJ 6; 149/2001, de 27 de junio, FJ 6; 28/2002, de 11 de febrero, FJ 4; o, en fin, 26/2006, de 30 de enero, FJ 11.

Y, lo que a mi juicio es más concluyente, en la argumentación del Pleno del Tribunal en la STC 97/2019, en ningún momento se hace depender –como hace el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en sus pronunciamientos– la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías de la observancia del resto de garantías procesales reconocidas en el artículo 24.2 CE (señaladamente, de los derechos de defensa del recurrente o de la calidad del acervo probatorio recabado –de su exactitud y fiabilidad– para enervar la presunción de inocencia). En ningún Fundamento Jurídico de la Sentencia se efectúa una verificación *ad hoc* de si el proceso «en su conjunto» seguido contra el recurrente ha sido equitativo, a diferencia de la que constituye la práctica habitual del Tribunal de Estrasburgo. Cuestión distinta es que el máximo intérprete de nuestra Constitución ponga el acento repetidamente en que la pretensión de exclusión de la prueba ilícita tiene naturaleza estrictamente procesal y, en consecuencia, ha de ser abordada desde el punto de vista de las garantías del proceso justo (art. 24.2 CE) (STC 97/2019, FJ 2), lo cual, como vengo sosteniendo, no supone novedad alguna frente a la doctrina jurisprudencial precedente.

3.2.2 LA APLICACIÓN DEL DERECHO A UN PROCESO CON TODAS LAS GARANTÍAS: *DIRECTA* A LOS PROCESOS JUDICIALES, *MODALIZADA* AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR E *INDIRECTA* O *REFLEJA* A LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Localizado el asidero constitucional de la regla de exclusión en el derecho a un proceso con todas las garantías y, por tanto, en uno de los derechos del artículo 24.2 CE que, como es sabido, resultan aplicables cuando estamos ante el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, es incuestionable su aplicación en el seno del proceso penal.

Asimismo, el máximo intérprete de nuestra Constitución ha afirmado que la aplicación del derecho a un proceso con todas las garantías resulta posible –*rectius*: viene impuesta *ex Constitutione*– extramuros del proceso penal: en particular, en los órdenes jurisdiccionales civil, laboral, y, por lo que a nosotros interesa, contencioso-administrativo. Y, por lo que respecta a la exigencia de exclusión de la prueba ilícita, así se infiere también, inequívocamente, para la totalidad de los procesos judiciales, del artículo 11.1 LOPJ, y, específicamente, para los órdenes jurisdiccionales civil y laboral, de los artículos 287 LEC y 90.2 LRJS.

Con menos contundencia, sin embargo, se ha pronunciado nuestro Tribunal Constitucional en relación con la aplicación del derecho a un proceso con

todas las garantías en el marco del procedimiento administrativo sancionador. Ya en la STC 2/2003, de 16 de enero, puntualizó que «la declaración de responsabilidad penal se efectúa en un proceso en el que rigen garantías específicas integradas en el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) que repercuten en el contenido del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), mientras que la declaración de responsabilidad por infracción administrativa se realiza en un procedimiento en el que tal derecho se aplica de forma modalizada, lo que implica un menor contenido garantista del mismo» [FJ 10; y, de fecha más reciente, STC 2/2023, de 6 de febrero, FJ 4 b)].

Y es que, aunque, ciertamente, puede afirmarse que el derecho a un proceso con todas las garantías despliega su eficacia cuando es la Administración la que ejercita el *ius puniendi* del Estado, algunas de las exigencias que integran el contenido del derecho en el ámbito del proceso penal resultan incompatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador. Es lo que sucede, *v. gr.*, con la garantía de imparcialidad o con las exigencias de inmediación, oralidad y publicidad en la valoración de la prueba, que se predicán y reclaman exclusivamente de los órganos judiciales [entre otras muchas, SSTC 2/2003, FJ 10; y 2/2023, FJ 4 b)].

Ahora bien, que el derecho a un proceso con todas las garantías se aplique «de forma modalizada» o, lo que es igual, que no se proyecte en algunas de sus manifestaciones, al procedimiento administrativo sancionador no comporta que carezca de virtualidad en este ámbito la prohibición de valoración de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales. Y ello, al menos, por las razones que paso a exponer a continuación.

Como es de sobra conocido, constituye doctrina constitucional consolidada que la traslación de las garantías del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador resulta posible siempre y cuando «sean compatibles con la naturaleza de este último procedimiento» [entre otras muchas, SSTC 18/1981, FJ 2; 2/2003, de 16 de enero, FJ 8; 54/2015, de 16 de marzo, FJ 7; o, en fin, 147/2022, de 29 de noviembre, FJ 4]. Y se estará conmigo, supongo, en que:

(1) La salvaguarda de los derechos fundamentales y, en particular, de la denominada dimensión procedimental de los mismos que es, en definitiva, la última *ratio* de la regla de exclusión, no solo resulta compatible con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador, sino que, como se afirmó en la STC 81/1998, de 2 de abril, «son reglas básicas de todos los procedimientos de la democracia, de modo que ninguno de ellos puede calificarse de constitucionalmente legítimo si no los respeta en su desarrollo o si los menos-

caba o vulnera en sus conclusiones» (FJ 2). Y, en la misma línea, señala la posterior STC 239/1999, de 20 de diciembre, que la regla de exclusión se «desprende ineluctablemente de la dimensión objetiva de todos y cada uno de los derechos fundamentales, que, en cuanto reglas objetivas básicas de todos los procedimientos seguidos por el Poder Público en el Estado democrático de Derecho y en particular de los judiciales, les impone su debida observancia, de forma que esos procedimientos, bien de creación de normas jurídicas o de su aplicación, quedan privados de toda legitimidad constitucional si transcurren al margen o sin respetar los derechos fundamentales, o si amparan sus menoscabos» (FJ 4).

(2) Las exigencias de integridad y equidad del proceso judicial que nuestro Tribunal Constitucional ha venido infringiendo del artículo 24.2 CE, en las que encuentra su fundamento directo e inmediato la regla de exclusión, resultan predicables, asimismo, del procedimiento administrativo sancionador: constatada que la prueba ha sido obtenida con violación de un derecho fundamental –se afirmó ya en la STC 114/1984–, «su recepción procesal implica una ignorancia de las “garantías” propias al proceso (art. 24.2 de la Constitución) implicando también una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes en el juicio (...), desigualdad que se ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio a los derechos fundamentales de otro. El concepto de “medios de prueba pertinentes” que aparece en el mismo artículo 24.2 de la Constitución pasa, así, a incorporar, sobre su contenido esencialmente técnico-procesal, un alcance también sustantivo, en mérito del cual nunca podrá considerarse “pertinente” un instrumento probatorio así obtenido» (FJ 5).

Atribuir eficacia a las pruebas obtenidas mediante la violación de un derecho fundamental, violación que en no pocas ocasiones se consuma para obtener ventajas probatorias en detrimento del equilibrio y la integridad procesal, no solo impide apreciar la existencia de un proceso judicial justo sino también, y en lo que ahora nos interesa, de un procedimiento administrativo-tributario sancionador dotado de legitimidad constitucional. Las exigencias de integridad y equidad, en suma, no solo no son incompatibles con la naturaleza de los procedimientos que incoa la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora, sino que son consustanciales –huelga aclararlo– a todos aquellos procesos o procedimientos punitivos cuya ordenación corresponde al Estado y vienen reclamados por el propio orden constitucional.

(3) Y, a mayor abundamiento, la observancia del *fair play* procesal, que está en la base de la exclusión de la prueba ilícita, no puede obviarse en el procedimiento administrativo-tributario sancionador y relegarse a un ulterior proce-

so contencioso-administrativo (en el que la aplicación del derecho a un proceso con todas las garantías es innegable) porque, como ha recordado incesantemente el máximo intérprete de nuestra Constitución, «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, “condenen” al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución» y es, por tanto, la Administración la que, en el ejercicio de ese *ius puniendi*, debe respetar «los principios esenciales reflejados en el artículo 24 CE» (por todas, STC 150/2023, de 20 de noviembre, FJ 3).

Afirmada la aplicación directa del derecho a un proceso con todas las garantías al proceso penal (así como al proceso contencioso-administrativo) y su aplicación modalizada al procedimiento administrativo-tributario sancionador, respecto del que puede predicarse la vigencia de un derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, solo me resta pronunciarme sobre una última cuestión: si tal derecho –y, en particular, la prohibición de valoración de la prueba ilícita– resulta aplicable en el marco de los procedimientos que la LGT califica como procedimientos de aplicación de los tributos (y, en particular, a los procedimientos de comprobación e investigación tributaria).

A mi juicio, y pese a que el Tribunal Constitucional ha descartado que el derecho a un proceso con todas las garantías resulte de aplicación en el seno de estos procedimientos (el derecho a un proceso con todas las garantías –y su corolario, la regla de exclusión–, como el resto de derechos fundamentales reconocidos en artículo 24.2 CE, surte efecto cuando estamos ante el ejercicio del *ius puniendi del Estado*), resulta posible defender una aplicación *indirecta* o *refleja* de este derecho –y, en consecuencia, de la regla de exclusión– a los procedimientos regulados en el Título III de la LGT¹⁹.

Esta inteligencia subyace, en mi opinión, en los artículos 47.1.a) LPAC y 217.1.a) LGT, en los que se declaran nulos de pleno derecho aquellos actos «[q]ue lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional». En mi opinión, puede defenderse que la declaración de nulidad de pleno

¹⁹ A favor de la aplicación indirecta a un procedimiento inspector del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) se ha pronunciado, abiertamente, la Sección Cuarta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la STS de 02-07-2024 (rec. cas. 5831/2023), FD 10.

derecho recogida en estos preceptos constituye un efecto reflejo de la previsión contenida en el artículo 11.1 LOPJ y, a la postre, del derecho a un proceso con todas las garantías. Previéndose la nulidad de pleno derecho, ya en vía administrativa, de aquellos actos dictados en materia tributaria que «[q]ue lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional» no se hace sino evitar que se posponga en el tiempo un desenlace inevitable o que se perpetúen en el expediente unas pruebas que antes o después habrán de ser excluidas de él.

Imagínese, *v. gr.* –y el ejemplo resulta muy ilustrativo–, que en la fase de instrucción de un procedimiento de inspección se recabasen pruebas vulnerando derechos fundamentales del obligado tributario –pongamos, por caso, el derecho a la inviolabilidad domiciliaria reconocido en el artículo 18.2 CE– y con base en el material recabado el actuario levantara un acta con descubrimiento de deuda. Si el órgano competente para liquidar, desconociendo la vulneración acaecida en fase de comprobación, confirmara el acta, y empleando el acervo probatorio recabado contraviniendo el artículo 18.2 CE, dictara liquidación, dicha liquidación sería nula de pleno derecho *ex* artículo 217.1.a) LGT. Y así debería ser declarada por el Tribunal Económico-Administrativo que conociera de la reclamación que, en su caso, se interpusiera contra ella. Y, en fin, si en vía económico-administrativa no llegara a anularse la liquidación, el juez de lo contencioso-administrativo, haciendo aplicación de la prohibición de valoración de pruebas obtenidas vulnerando derechos fundamentales, contenida en el artículo 11.1 LOPJ, no tendría más remedio que declarar la nulidad del acto de liquidación dictado. De lo contrario, violaría el derecho a un proceso con todas las garantías y esa violación, a buen seguro, sería declarada en ulteriores instancias judiciales.

Tarde o temprano, por tanto, habrá de acordarse la exclusión de las pruebas ilegítimamente obtenidas. Y a la postre –en sede judicial– habrá de procederse a la exclusión con fundamento en el derecho a un proceso con todas las garantías. De ahí que, a mi juicio, pueda defenderse que este derecho debe proyectar sus efectos –y debe hacerlo *ex tunc*–, siquiera sea de forma refleja, en el seno de los procedimientos tributarios de naturaleza no sancionadora. Y la Administración tributaria debería ser la primera interesada en esta extensión de efectos.

A la Administración le conviene, ciertamente, que se lleve a cabo cuanto antes –esto es, en el propio procedimiento de aplicación de los tributos– la exclusión de las pruebas ilegítimamente obtenidas porque, de posponerse la exclusión a la vía judicial, en la práctica totalidad de los supuestos, una vez declarada la nulidad de la liquidación dictada con base en tales pruebas, habría

prescrito la acción de Administración para regularizar la situación del obligado tributario y liquidar las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública. Y es que conviene tener presente que constituye jurisprudencia consolidada de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que (a) los actos nulos de pleno derecho no interrumpen la prescripción²⁰; y (b) también carece de efectos interruptivos de la prescripción la interposición de reclamaciones o recursos contra actos de esta naturaleza²¹. Encomendar, por tanto, en exclusiva, a la autoridad judicial la aplicación de la regla de exclusión comportaría, en la inmensa mayoría de los casos, privar de sentido la actuación inquisitiva inicial de la Administración.

Por último, me interesa poner de relieve también que, en la línea de lo que vengo defendiendo en estas páginas, son muchos los pronunciamientos dictados en los últimos años por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en los que se considera aplicable –sin justificar, empero, esta aplicación– el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) y la previsión contenida en el artículo 11.1 LOPJ para enjuiciar la procedencia de la anulación de la liquidación y/o de la sanción previamente impuesta al obligado tributario por la Administración sobre la base de pruebas obtenidas con violación de derechos fundamentales²².

3.3 El presupuesto de aplicación de la exigencia de exclusión probatoria

Efectuada esta aclaración, la segunda de las tareas a abordar en la concreción del contenido constitucional de la regla de exclusión es la especificación de su presupuesto de aplicación, o lo que es igual, la determinación de qué vulneraciones y de qué derechos dan lugar a la aplicación de la garantía de exclusión probatoria.

²⁰ A este respecto ha señalado textualmente el Alto Tribunal, entre otras muchas, en la STS de 29-09-2014 (ECLI: ES: TS:2014:3816), FD 4, que «una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4^oC), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7.^o) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5.^o), ya citadas]» [y, entre las últimas en esta misma línea, SSTS de 28-04-2023 (ECLI: ES: TS:2023:1849); y de 22-11-2024 (ECLI: ES: TS:2024:5847)].

²¹ La doctrina en virtud de la cual los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción se contiene, fundamentalmente, en la STS de 20 de enero de 2011 (rec. cas. 120/2005), FD 6.

²² Véanse, en este sentido, los pronunciamientos de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo citados en las notas a pie 5 y 7 de este trabajo.

En páginas anteriores he definido la regla de exclusión como la prohibición de valoración de pruebas obtenidas mediante vulneraciones culpables de derechos fundamentales sustantivos o procesales, propios o de un tercero, cualquiera que sea la finalidad –sancionatoria o no– que se persiga con dicha valoración. Pues bien, de esta definición se infiere que para que la interdicción de valoración resulte aplicable es necesario: por un parte, que se haya vulnerado un derecho perteneciente a la categoría de los fundamentales, siendo irrelevante que el derecho vulnerado sea sustantivo o procesal y que el titular del derecho sea el propio sujeto contra el que se utilizan las pruebas o un tercero; y, por otra parte, que la violación del derecho se haya producido culpablemente.

3.3.1 LA GARANTÍA RESULTA APLICABLE CUANDO SE VULNERA UN DERECHO FUNDAMENTAL, CUALQUIERA QUE SEA SU NATURALEZA –SUSTANTIVA O PROCESAL–, EL AUTOR Y EL DESTINATARIO DE DICHA VIOLACIÓN

No es dudoso que en nuestro Derecho se prohíbe la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales. Sobre lo que, sin embargo, no existe consenso en la doctrina es sobre cuáles sean los derechos de esta naturaleza.

La cuestión, empero, no es baladí habida cuenta de que cuando se vulnera un derecho legalmente reconocido, pero que no pertenece a la categoría de los fundamentales, no opera la regla de exclusión reconocida en los artículos 24.2 CE y 11.1 LOPJ sino, simplemente, las previsiones contenidas en los artículos 238.3 LOPJ y 225.3 LEC. Sería, por ejemplo, lo que sucedería si la Inspección de los tributos entrara y registrara un local de negocio –que no tuviera la naturaleza de domicilio social constitucionalmente protegido– sin la preceptiva (*ex* artículos 142.2 LGT y 172.2 RGGI²³) autorización del Delegado de Hacienda o del director de departamento, y analizara los libros de contabilidad que en el mismo se conservaran hallando pruebas de que el recurrente había cometido un delito de defraudación tributaria. En este caso, en la medida en que el artículo 18.2 CE no resulta aplicable, el obligado tributario no podría reclamar, con base en el derecho a un proceso con todas las garan-

²³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

tías y el artículo 24.2 CE, la exclusión de las pruebas recabadas contraviniendo la LGT y el RGGI.

Por razones obvias, no voy a tratar *in extenso* en este lugar la problemática doctrinal sobre cuáles de los derechos que establece nuestra Constitución merecen la calificación de «fundamentales»²⁴. Pero desde luego, y al objeto de acotar el ámbito de aplicación de la garantía constitucional de exclusión de la prueba ilícita, sí que he de tomar partido por una de las cuatro opciones que a estos efectos se vienen barajando como posibles²⁵, a saber: (a) que estos derechos sean todos los reconocidos en el Título I de la Constitución; (b) que sean los garantizados en los Capítulos Primero y Segundo del Título I del texto constitucional; (c) que sean los reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I; o, en fin, (d) que sean, exclusivamente, los que gozan de especial protección –la que le brinda el recurso de amparo– a tenor del artículo 53.2 CE, esto es, los derechos de la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título I de la Carta Magna.

Desde luego, creo excesivo defender, como ha mantenido algún autor²⁶, que pertenezcan a la categoría de fundamentales todos los derechos reconocidos en el Título I del texto constitucional, aunque reconozco que esta es una interpretación que podría deducirse del fundamento de la regla de exclusión que el Tribunal ha residenciado en el artículo 10.1 CE. El máximo intérprete de nuestra Constitución, efectivamente, viene señalando que la «interdicción procesal de la prueba ilícitamente adquirida, hay que reconocer que deriva de

²⁴ A mi juicio, constituyen trabajos de referencia en el tratamiento de esta cuestión los publicados en su día por MARTÍN RETORTILLO, L., *Régimen constitucional de los derechos fundamentales...op. cit.*; o CRUZ VILLALÓN, P., «Formación y evolución de los derechos fundamentales», *REDC*, núms. 25-27, 1989, pp. 35 y 39.

²⁵ Se refieren a estas opciones, entre otros, DÍAZ CABIALE, J. A.; MARTÍN MORALES, R., *La garantía constitucional de la inadmisión de la prueba ilícitamente obtenida*, Civitas, Madrid, 2001, p. 25; y GÁLVEZ MUÑOZ, L., *La Ineficacia de la Prueba Obtenida con Violación de Derechos Fundamentales. Normas y jurisprudencia (TEDH, TC, TS, TSJ y AP) en los Ámbitos Penal, Civil, Contencioso-Administrativo y Social*, Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional, núm. 10, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003, p. 78. A este respecto, más recientemente, MIRANDA ESTRAMPES se ha mostrado partidario «de una concepción amplia del concepto “derechos fundamentales”, que incluya todos los contemplados en los artículos 10 a 38 del texto constitucional» (MIRANDA ESTRAMPES, M., *El concepto de prueba ilícita y su tratamiento en el proceso penal*, 2.ª ed., Ubijus Editorial, Ciudad de México, 2018, p. 80, nota a pie 111).

²⁶ Es el caso de GÁLVEZ MUÑOZ para quien «lo más prudente» «es pecar por exceso en esta cuestión y defender, en consecuencia, un concepto amplio de derechos fundamentales, identificándolos con los derechos subjetivos reconocidos en el Título Primero de la Constitución. Esta posición –aclara GÁLVEZ– parece, además, la más correcta desde el punto de vista de la dogmática de los derechos fundamentales y la más conforme con el fundamento de la regla de exclusión» (GÁLVEZ MUÑOZ, L., *La Ineficacia de la Prueba...cit.*, pp. 81-82). Con todo –conviene señalarlo– puntualiza GÁLVEZ que esta solución «excluye, sin embargo, a los principios rectores de la política social y económica del Capítulo Tercero, por no ser, en sentido estricto, derechos subjetivos» (GÁLVEZ MUÑOZ, L., *La Ineficacia de la Prueba...cit.*, p. 81, nota a pie núm. 85).

la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de “inviolables” (art. 10.1 de la Constitución)» (STC 114/1984, FJ 4; en el mismo sentido, entre otras, STC 127/1996, FJ 3).

A mi juicio, sin embargo, dada la gravedad de la medida –la exclusión de pruebas en un proceso penal o en un procedimiento en el que se ventilan intereses públicos (como el deber a la justa contribución)– creo que debe interpretarse que la regla de exclusión deducible del artículo 24.2 CE debe limitarse a aquellos derechos que gozan de una especial protección en nuestra Constitución: los derechos de la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero.

Este criterio subyace también expresamente en algún pronunciamiento constitucional. Así, la STC 114/1984 señalaba en su FJ 4 que esta «garantía deriva, pues, de la nulidad radical de todo acto –público o, en su caso, privado– violatorio de las situaciones jurídicas reconocida en la sección primera del capítulo segundo del Título I de la Constitución y de la necesidad institucional por no confirmar, reconociéndolas efectivas, las contravenciones de los mismos derechos fundamentales»; y, en esta línea, en el FJ 5 señalaba que para declarar la inadmisibilidad de las pruebas en el proceso era preciso que se hubiera vulnerado «un derecho o libertad de los que resultan amparables en vía constitucional».

Ciertamente, como se ha ocupado de señalar cierta doctrina²⁷, en ocasiones, el Tribunal se ha referido únicamente a los derechos fundamentales recogidos en el «Capítulo Segundo del Título I de la Constitución» (STC 85/1994, FJ 4; en el mismo sentido, STC 181/1995, FJ 6). Pero en la medida en que lo ha hecho con cita explícita de la STC 114/1984, no puede ser considerado seriamente como un cambio doctrina, sino más bien como un mero *lapsus cálimi*²⁸.

Circunscrita la aplicación de la regla de exclusión a los derechos de la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero del texto constitucional, conviene aclarar que la regla resulta aplicable con independencia de la naturaleza –sustantiva o procesal– del derecho fundamental vulnerado²⁹. Y conviene aclararlo porque cuando el Tribunal Constitucional expone la garan-

²⁷ En este sentido, una vez más, GÁLVEZ MUÑOZ, L., *La Ineficacia de la Prueba...cit.*, p. 81.

²⁸ La STC 181/1995, al referirse al Capítulo Segundo en su totalidad no se remite expresamente en este punto a la STC 114/1984, pero sí lo hace a la STC 85/1984 que, como hemos visto, transcribió erróneamente la doctrina sentada en la STC 114/1984.

²⁹ En contra de la distinción entre derechos fundamentales sustantivos y procesales a la hora de aplicar la regla de exclusión se manifestaron, en su día, MIRANDA ESTRAMPES, M., *El concepto de prueba ilícita y su tratamiento en el proceso penal*, Bosch, Barcelona, 1999, pp. 65-66; VEGA TORRES, J., *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, La Ley, Madrid, 1993, pp. 121-122; y GÁLVEZ MUÑOZ, L., *La Ineficacia de la Prueba...cit.*, p. 105.

tía de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales suele hacer referencia exclusivamente a los derechos fundamentales «sustantivos»³⁰.

Pero es evidente que no solo derechos como la intimidad, la inviolabilidad domiciliaria o el secreto de las comunicaciones, reconocidos en el artículo 18 CE, dan lugar a la interdicción de valoración de la prueba ilícita. La regla de exclusión también resulta aplicable cuando se vulneran algunos derechos procesales: es el caso de los derechos a la asistencia letrada, a ser informado de la acusación y a no declarar contra sí mismo en una sola de sus manifestaciones: en particular, como el derecho de todo acusado en un procedimiento punitivo a no aportar la información autoincriminatoria que le reclame el poder público³¹.

Finalmente, no solo resulta irrelevante para la aplicación de la regla de exclusión la naturaleza sustantiva o procesal del derecho vulnerado sino también quién sea el titular del mismo –el sujeto contra el que pretende utilizarse el acervo probatorio ilícitamente obtenido o un tercero– y de quién provenga la violación de la garantía constitucional: de los poderes públicos o de un particular.

En primer lugar, en efecto, la prohibición de valoración existe *erga omnes* por lo que no cabe dar eficacia probatoria contra un sujeto a los elementos de prueba recabados con vulneración de sus derechos fundamentales o violando los derechos fundamentales de un tercero, dado que, conforme a nuestro Tribunal Constitucional, frente a lo que mantiene el Tribunal Supremo de Es-

³⁰ Así sucede, claramente, en las SSTC 81/1998, FJ 2; 139/1999, FJ 3; 239/1999, FJ 3; 67/2001, FJ 6; 87/2001, FJ 4; 149/2001, FJ 6; 202/2001, FJ 8; 28/2002, FJ 4; 22/2003, FJ 10; 94/2004, FJ 2; 25/2005, FJ 7; 259/2005, FJ 7; 261/2005, FJ 5; 136/2006, FJ 6; 253/2006, FJ 6; 49/2007, FJ 2; o, en fin, en las más recientes, 54/2015, FJ 8; 97/2019, FJ 2 a); y 40/2024, FJ 5.

³¹ En relación con las dos manifestaciones del derecho a no autoincriminarse, véase AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E., «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en AA. VV., *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp. 1371-1380. Así lo reconoció el Pleno del Tribunal Constitucional en relación con el derecho a no autoincriminarse en la STC 67/2001, en la que señala: «[I]a cuestión por tanto se ciñe a examinar si la forma en que prestó declaración el recurrente ante el Juez Central de Instrucción puede considerarse lesiva de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable y, en consecuencia, si la valoración como prueba de cargo de las declaraciones autoinculpatorias del recurrente en tales condiciones lesionó o no sus derechos al proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia» (FJ 7). Y así lo puso de relieve también, claramente, en relación con el derecho a la asistencia letrada en la STC 165/2005, de 20 de junio, en la que resolvió que la Audiencia Provincial, al haber valorado con carácter incriminatorio contra el recurrente «la declaración auto e heteroincriminatoria prestada por aquél ante la titular del Juzgado de Instrucción núm. 2 de Roquetas de Mar (...), valoración constitucionalmente prohibida por haber sido directamente obtenida aquella declaración con lesión del derecho a la asistencia letrada (art. 24.2 CE), ha vulnerado también el derecho de don Bernardo y don Francisco Alfonso Salgado Romero a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)» (FJ 12, *in fine*).

tados Unidos³², el tercero tiene indudablemente también en estos casos un interés legítimo: «no sólo –señala en este sentido la STC 239/1999– se produce una lesión del derecho a la presunción de inocencia de un sujeto por el hecho de que se obtengan ilícitamente pruebas con infracción de alguno de sus derechos fundamentales sustantivos, sino que, y así sucede en este caso, también es ilícita la prueba obtenida con infracción de los derechos fundamentales sustantivos “de un tercero” si su destino es enervar la presunción de inocencia del, en su caso, recurrente en amparo (SSTC 348/1993, 79/1994, 290/1994, 309/1994, 126/1995, 133/1995, 94/1996, 228/1997, 47/1998, 94/1999, 139/1999; AATC 317/1995, 30/1998)» (FJ 3)³³. Y en la posterior STC 49/2007, de 12 de marzo, se pone nuevamente de manifiesto: «[e]ste Tribunal ha reiterado que una de las manifestaciones del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) es que no puede considerarse prueba de cargo apta para enervar la presunción de inocencia aquélla que haya sido obtenida con vulneración de derechos fundamentales sustantivos “proprios o de terceros” o que sea consecuencia de dicha vulneración» (FJ 2).

Y, en segundo término, frente a lo que sucede en los Estados Unidos³⁴, en principio, la regla de exclusión se aplica con independencia de que la vulnera-

³² De conformidad con la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos y los Tribunales Federales de Apelación para los distintos Circuitos, la aplicación de la *exclusionary rule* requiere que el sujeto que invoca la exclusión de la prueba sea el titular del derecho violado. Solo el titular de la garantía constitucional vulnerada –en ningún caso, un tercero– está legitimado procesalmente, legitimación procesal que en Norteamérica se conoce como «standing», para oponerse a la utilización en juicio del material probatorio ilegítimamente obtenido. Sobre este particular, véanse los asuntos *Rakas v. Illinois* [439 U. S. 128, 132 (1978)], *Rawlings v. Kentucky* [448 U. S. 98 (1980)], *United States v. Payner* [447 U. S. 727 (1980)] o, en fin, de fecha más reciente, *Byrd v. United States* [138 S. Ct. 1518 (2018)].

³³ La misma Sentencia puntualiza más adelante que el interesado siempre podrá hacer valer la regla de exclusión «aunque el derecho fundamental menoscabado sea el de un tercero, siempre que esa lesión suponga también una singular restricción o una vulneración sin más de los suyos (SSTC 114/1984, 81/1998, 49/1999, 94/1999; STEDH, caso *Schenk*, de 12 de julio de 1988)» (FJ 4), y que «no sólo se habrá infringido el artículo 18.2 C. E., sino también el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 C. E.) de quien haya sido condenado en razón únicamente de pruebas de cargo obtenidas violando el propio domicilio o el de un tercero» (FJ 4, *in fine*).

³⁴ En los Estados Unidos el hecho de que la regla de exclusión resulte aplicable únicamente cuando la vulneración del derecho proviene del poder público es una conclusión que no ofrece duda alguna en relación con las Enmiendas Quinta y Sexta que, en la parte que aquí interesa, reconocen, respectivamente, los derechos a no autoincriminarse y a la asistencia letrada, garantías ambas tendentes a salvaguardar la equidad del proceso y que resultan, por tanto, oponibles únicamente frente al Estado. Este corolario, empero, no se deduce tan nítidamente de la literalidad de la Cuarta Enmienda, en la que se garantiza el denominado «derecho a la privacidad» (*right to privacy*) pero se han ocupado de clarificarlo los tribunales. A este respecto, en efecto, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos ha sentado una doctrina inequívoca que, en esencia, puede extractarse como sigue [sin ser los únicos pronunciamientos existentes al respecto, estos extremos se infieren, fundamentalmente, de los asuntos *Burdeau v. McDowell* [256 U. S. 465 (1921)], *Coolidge v. New Hampshire* [403 U. S. 443 (1971)] y *United States v. Jacobsen* [403 U. S. 443 (1971)]: (i) la Cuarta Enmienda únicamente confiere protección frente a registros y embargos arbitrarios llevados a cabo por agentes del Gobierno. De manera que, solo cuando la vulneración de la expectativa razonable de priva-

ción del derecho provenga del poder público o de un particular. Así lo reconoció también el máximo intérprete de nuestra Constitución en la primera de las sentencias dictadas en materia de prueba ilícita: esta garantía –señalaba con contundencia la STC 114/1984– deriva «de la nulidad radical de todo acto –público o, en su caso, “privado”– violatorio de las situaciones jurídicas reconocida en la sección primera del capítulo segundo del Título I de la Constitución» (FJ 4). Y así lo ha puesto claramente de manifiesto en la STC 97/2019 en la que ha aclarado –en contra del criterio establecido, en su momento, por la Sala Segunda del Tribunal Supremo que enjuició inicialmente los hechos³⁵– que, «[c]on carácter general, hay que tener presente que “el dato de que la vulneración originaria del derecho sustantivo fuera cometida, en el caso que nos ocupa, por un particular no altera en absoluto el canon de constitucionalidad aplicable desde la óptica del derecho a un proceso con todas las garantías” (art. 24.2 CE), de suerte que “la exclusión de los elementos probatorios obtenidos ha de ser, también en este tipo de supuestos, el punto de partida o regla general”» [FJ 6 a)].

3.3.2 ÚNICAMENTE HA DE PRIVARSE DE EFICACIA PROBATORIA A LAS PRUEBAS PROVENIENTES DE VULNERACIONES *CULPABLES* DE DERECHOS FUNDAMENTALES

A pesar de que tratándose de derechos fundamentales reconocidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución la garantía de exclusión de pruebas ilegítimamente obtenidas opera con independencia de la naturaleza –sustantiva o procesal– del derecho vulnerado, así como de quién sea el titular del derecho o el artífice de dicha vulneración, esa misma irrelevancia no resulta predicable de la forma en la que se lleva a cabo la violación de la garantía constitucional. A mi modo de ver, en efecto, la regla de exclusión no comporta, en todo caso, la prohibición de valoración de prue-

cidad provenga del poder público –federal o estatal–, procede la aplicación de la regla de exclusión (exigencia que se conoce por la doctrina científica norteamericana como *State Action Requirement*); (ii) la regla de exclusión no opera, por tanto, en aquellos casos en que la violación de la Enmienda ha sido llevada a cabo por un particular; (iii) con todo, existe una excepción a la regla anterior: procede, asimismo, la exclusión de la prueba en los casos en los que el particular que lleva a cabo la violación de la Cuarta Enmienda actúa en calidad de «agente del Gobierno o con la participación o el conocimiento de un funcionario gubernamental», sujeción a la actividad gubernamental que, tal y como se estableció en el caso *Coolidge*, habrá de establecerse a la luz de todas las circunstancias concurrentes en el caso concreto enjuiciado.

³⁵ Sobre el particular, véase el FD 6 de la STS de 23-02-2017 (rec. 1281/2016), dictada por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo.

bas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, cualquiera que sea la forma en la que esta se haya producido.

A mi juicio, y teniendo presente la finalidad a la que se orienta la garantía de exclusión, solo ha de privarse de eficacia probatoria a las pruebas provenientes de vulneraciones *culpables* de garantías constitucionales. Y entiendo por vulneración culpable de un derecho fundamental –circunscribo ya mis reflexiones a las violaciones provenientes del poder público, que son las más frecuentes en el ámbito tributario– aquellas que se producen mediando dolo, culpa, o simple negligencia en la actuación de los aplicadores del derecho. Y ello por las razones que, sintéticamente, expongo a continuación.

En la aplicación de la regla de exclusión (como en la de cualquier derecho fundamental y, en general, en la exégesis de la Constitución) preexiste una ponderación subyacente de intereses en tensión o, lo que es igual, una encrucijada de intereses: de una parte, el interés público en la obtención de la verdad material y, de otra parte, el interés en el reconocimiento de la plena eficacia de los derechos fundamentales³⁶. Y la resolución de esta ponderación subyacente debe hacerse articulando una serie de parámetros objetivos que delimiten el contenido constitucional de la garantía de exclusión. Y para ello, debe partirse:

– Del anclaje procesal o procedimental de la regla de exclusión en el que he venido insistiendo en estas páginas. De ahí su importancia. En tanto que el asidero constitucional de la exigencia de exclusión de la prueba ilícita no reside en el derecho fundamental sustantivo o procesal inicialmente vulnerado, no toda vulneración de un derecho debe conllevar la aplicación de la regla.

– Y, asimismo, debe emplearse como punto de partida, específicamente, la finalidad a la que se orienta la garantía de exclusión, a saber: asegurar el equilibrio y la igualdad de las partes, esto es, la integridad del proceso judicial como proceso justo y equitativo. Y a este respecto resultan sumamente ilustrativas dos aseveraciones efectuadas por el máximo intérprete de nuestra Constitución en la temprana STC 114/1984 (y reiteradas en la posterior STC 49/1999): la aplicación de la regla de exclusión –señaló el Tribunal– procede cuando se «evidencia una ruptura del equilibrio procesal entre las partes, esto es, una “desigualdad entre las partes en el juicio (...), “desigualdad que ha procurado antijurídicamente en su provecho” quien ha recabado

³⁶ Explica muy bien esta encrucijada de intereses MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «La necesidad social de castigar al malhechor y la lucha contra el fraude fiscal: el doble paradigma de la validez de la prueba ilícita», en AA. VV. (Dir. Cazorla González-Serrano, L.): *Estudios en Homenaje al Profesor Luis María Cazorla Prieto*, Vol. II, Aranzadi, Navarra, 2021, pp. 1164 ss.

instrumentos probatorios “en desprecio” de los derechos fundamentales de otro”» (SSTC 114/1984, FJ 4; y 49/1999, FJ 12). Y, a mayor abundamiento, aclaró: la «prohibición constitucional de admisión de prueba ilícita se revela, así, como prohibición instrumental, esto es, como mandato constitucional de «identificar aquellas vulneraciones de derechos fundamentales consumadas justamente para quebrar la integridad del proceso, esto es, encaminadas a obtener ventajas procesales en detrimento de la integridad y equilibrio exigibles en un proceso justo y equitativo» en cuanto genera «una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes» (SSTC 114/1984, FJ 4; y 49/1999, FJ 12).

Pues bien, a la luz de estas premisas, que abiertamente comparto, resulta posible afirmar que es necesaria la concurrencia de culpabilidad (dolo, culpa grave o culpa leve) en el autor de la vulneración originaria del derecho fundamental para que la regla de exclusión resulte aplicable. En cambio, las violaciones de derechos que se producen sin mediar culpabilidad no permiten la aplicación de la garantía. Y no posibilitan la aplicación de la garantía, no porque estemos ante un supuesto de excepción a la regla de exclusión o, porque como se ha defendido en los Estados Unidos, la exclusión probatoria únicamente provoca un efecto disuasorio (que habilita la exclusión probatoria) cuando la violación del derecho por parte del poder público haya tenido lugar culpablemente, sino porque únicamente en estos casos de violación culpable de garantías constitucionales la exigencia de equilibrio e igualdad procesal de partes, así como de integridad del proceso judicial, reclama la exclusión de la prueba ilegítimamente obtenida. Mantener lo contrario, desequilibraría –injustificada e injustamente, además– el proceso judicial o el procedimiento administrativo-tributario sancionador en claro detrimento de los intereses generales que el poder público está llamado a tutelar.

Aclaro la idea que quiero poner de manifiesto con un ejemplo. Imagínese que la Administración tributaria durante la práctica de una actuación de comprobación o investigación, cualquiera que esta fuese, no hubiera podido advertir –ni siquiera poniendo el cuidado propio de los hombres extremadamente diligentes– que con sus pesquisas comprometía un derecho fundamental del obligado tributario y que, una vez obtenidos los elementos de prueba que permitieran a la Hacienda Pública regularizar la situación del destinatario del procedimiento y, en su caso, sancionarle, la vulneración del derecho fuese declarada por un juez o tribunal. Así podría suceder, sin ir más lejos, si la actuación inquisitiva se hubiera practicado al amparo de una ley que posteriormente fuese declarada inconstitucional o antes de que se dictara por el Tribunal Supremo

una doctrina jurisprudencial que reclamara a la Administración tributaria la observancia en su actuación de determinados requisitos para que las pesquisas del poder público fueran conformes con un derecho fundamental del obligado tributario.

En tales circunstancias la exclusión de los elementos de prueba recabados como consecuencia de la actuación pública favorecería, sin duda, al titular del derecho vulnerado. Satisfaría, ciertamente, un interés individual, pero en nada beneficiaría al sistema de derechos fundamentales que está en la base del Estado de Derecho que la Constitución instaura y, que según ha venido declarando el Tribunal Constitucional, constituye la razón de ser de la regla de exclusión. Y lo que es, si cabe, más relevante, comprometería injustificadamente la igualdad de armas y, a la postre, la integridad del proceso judicial —o del procedimiento tributario— como proceso justo y equitativo en detrimento del poder público y de los intereses a los que se orienta su actuación, a saber: el descubrimiento de la verdad material y la represión de los ilícitos y, cuando la aplicación de la regla de exclusión se plantea en el ámbito tributario, la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin cuya salvaguarda no sería posible garantizar el Estado social que consagra, asimismo, nuestra Carta Magna. En palabras, en fin, de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003, de 10 de febrero, en la resolución de un asunto en el que los órganos investigadores actuaron en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución —esto es, de buena fe—, «la exclusión de la prueba —concluyó certeramente la Sala Sentenciadora— se revela como un remedio *impertinente y excesivo que, por lo tanto, es preciso rechazar*» (FJ 10)³⁷.

En suma, y retorno así a mi afirmación inicial, habida cuenta del anclaje procesal o procedimental de la regla de exclusión en nuestro sistema constitucional, sólo resulta prohibida la valoración de pruebas obtenidas como consecuencia de vulneraciones culpables de derechos fundamentales, cualquiera que sea la forma de culpabilidad apreciable en la actuación del poder público (y, en nuestro caso, de la Administración tributaria). Semejante delimitación —insisto— no solo viene impuesta por la *ratio* de la regla (la igualdad procesal de partes y la noción de proceso justo o equitativo) sino que posibilita plenamente —y este argumento es clave en la configuración de la garantía— la composición armónica de los intereses concurrentes cuando se plantea la interdicción de valoración de la prueba ilícita.

³⁷ La cursiva en la cita es mía. Se reproduce también esta doctrina en la más reciente STC 97/2019, de 16 de julio, FJ 3 B) b) (ii).

A la luz de estas premisas, me interesa efectuar, finalmente, una última aclaración. Si *ex* artículo 24.2 CE la interdicción de valoración se extiende exclusivamente a aquellas pruebas recabadas mediante violaciones culpables de derechos fundamentales, la conocida generalizadamente como «excepción de buena fe» a la regla de exclusión, acuñada en los Estados Unidos y recepcionada por nuestro Tribunal Constitucional en la STC 22/2003, a la que posteriormente me referiré, en puridad, no es tal. La inaplicación de la exigencia constitucional de exclusión de la prueba ilícita en el caso de actuaciones no culpables o practicadas de buena fe no constituye una excepción a la aplicación de la mencionada regla sino un supuesto que cae extramuros de su ámbito de aplicación –o, lo que es igual, que no forma parte de su contenido constitucional– una vez que este ha sido cuidadosamente delimitado.

3.4 **El alcance de la garantía de exclusión probatoria: la prohibición de valoración de las pruebas ilegítimamente obtenidas**

Sentado que la regla de exclusión (i) encuentra su anclaje constitucional en el derecho a un proceso con todas las garantías; (ii) que dicho derecho resulta aplicable no solo en el marco del proceso penal sino también –y aunque sea exclusivamente en algunas de sus manifestaciones– al procedimiento administrativo sancionador y, en fin, que el derecho ha de desplegar sus efectos –siquiera sea de forma «indirecta» o «refleja»– en los procedimientos de aplicación de los tributos; (iii) que la citada regla surte efectos, exclusivamente, cuando se produce la vulneración de derechos fundamentales, siendo irrelevante que estos derechos pertenezcan a la categoría de los derechos sustantivos o procesales; y (iv) que únicamente las violaciones culpables de derechos fundamentales dan lugar a la exclusión del acervo probatorio ilegítimamente obtenido, hay que preguntarse por el alcance de la prohibición o, lo que es igual, por el *qué prohíbe* exactamente la citada regla.

Y a este interrogante pueden darse, al menos, tres posibles respuestas (de las que depende directamente el mayor o menor contenido constitucional que, finalmente, se confiera a la garantía): (a) podría defenderse, en primer lugar, que la regla de exclusión proscribe la mera recepción o admisión en el proceso o procedimiento de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; (b) podría mantenerse, como segunda opción, que prohíbe la valoración o utilización de dichas pruebas para fundamentar la imposición de una condena o sanción, cualquiera que sea el peso probatorio que se atribuya a los elementos de prueba ilegítimamente obtenidos; (c) o, en fin, podría considerar-

se como tercera posibilidad que el derecho a un proceso con todas las garantías y, por ende la regla de exclusión, impiden únicamente que el acervo probatorio ilícitamente recabado tenga un peso importante en la condena o sanción que finalmente llegue a imponerse por los aplicadores del Derecho.

A mi juicio –adelanto ya mi opinión sobre el particular–, lo que prohíbe la regla de exclusión es la *valoración o atribución de eficacia probatoria* a aquellas pruebas que han sido obtenidas con vulneración de un derecho fundamental, cualquiera que sea el peso que se confiera en concreto a los elementos de prueba ilícitamente recabados. Esta es, a mi modo de ver, la concepción más acorde con el interés jurídico directa o inmediatamente protegido por la garantía que examinamos. Y, a mayor abundamiento, la única que toma en consideración la pluralidad de intereses concurrentes en los casos en los que se reclama la exclusión de la prueba ilegítimamente obtenida.

Ya sabemos –lo he señalado antes– que la regla de exclusión, aun cuando se orienta mediatamente a la salvaguarda del sistema de derechos fundamentales consagrado en nuestra Carta Magna, constituye una garantía procesal o procedimental que de forma directa e inmediata tutela la igualdad de armas de las partes en el proceso, que se encuentra «en la base o esencia misma de la existencia de un juicio justo»³⁸.

Pues bien, partiendo del interés jurídico directamente protegido por la regla de exclusión, en una primera aproximación a esta garantía procesal bien pudiera pensarse que vulnera el derecho a un proceso con todas las garantías la recepción procesal de pruebas obtenidas violentando derechos o libertades fundamentales en tanto que la mera admisión en el proceso de dichas pruebas desequilibra la posición inicial de las partes en el juicio; genera ya, en palabras del Tribunal Constitucional, una «desigualdad que se ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio a los derechos fundamentales de otro». Máxime cuando –como se advierte en la STC 114/1984, de 29 de noviembre– la «valoración de los instrumentos “se producirá siempre por el Juez de modo sintético”, “una vez admitidos”, con la consecuencia de que la garantía» sustantiva o procesal vulnerada «seguiría estando lesionada desde el momento en el que pasase a formar parte de este elenco de medios probatorios el que aparece viciado de inconstitucionalidad en su formación misma» (FJ 5).

Ciertamente –y en esto coincido con la afirmación de la STC 114/1984, que acabo de transcribir–, cuando la prueba ilícitamente obtenida se admite en el proceso o procedimiento y se valore sintéticamente con el resto de

³⁸ Por todas, SSTC 53/2010, de 4 de octubre, FJ 4; y 184/2005, de 4 de julio, FJ 3.

los medios de prueba recabados por el poder público, que será –quiere dejarlo claro– lo más frecuente (cuando se admite una prueba lo habitual es que se valore), se habrá vulnerado el derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el artículo 24.2 CE. Pero no puede descartarse –y ciertos hechos enjuiciados en la abundante jurisprudencia constitucional existente sobre el particular lo demuestran– que recibida en el proceso la prueba obtenida con violación de un derecho o libertad fundamental, finalmente, no sea tomada en consideración –ni directa ni indirectamente– por el aplicador del derecho para la imposición de la correspondiente condena o sanción. En estos casos, aunque existió, verdaderamente, cierta desigualdad de las partes al inicio del proceso, dicha desigualdad no puede entenderse que afectara al desenlace final del mismo; no conculcó la equidad del proceso o procedimiento globalmente considerado. Y no habiéndose quebrantado la justicia general del proceso difícilmente puede mantenerse que se vulneró el derecho a un proceso con todas las garantías. Si así fuese, se sobredimensionaría injustificadamente la salvaguarda del interés individual (el correspondiente al titular del derecho sustantivo o procesal inicialmente vulnerado que, a mi juicio, ya vio satisfecha su pretensión con la declaración de esta violación) en detrimento de ciertos intereses públicos constitucionalmente reconocidos (*v. gr.*, búsqueda de la verdad material y represión de los ilícitos cometidos, salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, etc.) que siempre están en la base del proceso o procedimiento cuya compatibilidad con el artículo 24.2 CE se enjuicia.

Pese a algún titubeo inicial esta es la posición que, desde hace años, mantiene también el máximo intérprete de nuestra Constitución para quien es la valoración de los medios de prueba recabados con vulneración de un derecho fundamental lo que determina la violación del derecho a un proceso con todas las garantías garantizado en el artículo 24.2 CE.

Ciertamente, si se hace un barrido de las sentencias dictadas por el tribunal hasta el año 2001, aproximadamente, se comprobará que se afirmaba –podría decirse que, indistintamente– que el derecho a un proceso con todas las garantías prohíbe la «recepción procesal» de las pruebas ilícitamente obtenidas (STC 49/1999, FJ 12; 69/2001, FJ 26); que tales pruebas no pueden «acceder al juicio oral» (STC 94/1999, FJ 6); que lo que está prohibido es «admitir en el proceso» dichas pruebas (SSTC 127/1996, FJ 3; 114/1984, FJ 4; 85/1994, FJ 4). Pero también se utilizaban expresiones tales como «admitir como prueba» (SSTC 94/1999, FJ 6; 49/1996, FJ 2; 69/2001, FJ 26), «traer a la causa» (STC 239/1999, FJ 4), «hacer valer» (SSTC 127/1996,

FJ 3; 50/2000, FJ 2; 49/1996; FJ 2; 69/2001, FJ 26), «valorar» como prueba en el proceso (SSTC 81/1998, FJ 2; 49/1999, FJ 12; 49/1996; FJ 2; 69/2001, FFJJ 24 y 26; 166/1999, FJ 4; 171/1999, FJ 4), o, en fin, otorgar «eficacia probatoria» (STC 49/1999, FJ 12). De manera que no quedaba claro cuál era el verdadero alcance de la regla de exclusión: si la mera admisión en el proceso del acervo probatorio ilegítimamente obtenido o su utilización por parte del juez o la Administración para la imposición de la correspondiente condena o sanción. En ningún momento, empero, se decía que para que se vulnerara el artículo 24.2 CE los elementos de prueba ilícitos debían haber tenido un peso a la hora de dictar la correspondiente sentencia o resolución sancionadora.

Con todo, la posición del Tribunal se clarificó notablemente en los pronunciamientos dictados a partir de mediados de la década de los años 2000. Desde ese momento, en efecto, en las sentencias dictadas en relación con el derecho a un proceso con todas las garantías y las pruebas ilegítimamente obtenidas se ha venido señalado invariablemente –con estos términos u otros parecidos– que «la “valoración” de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales» «constituye por sí misma y en primer término una vulneración autónoma del derecho al proceso con todas las garantías» (STC 94/2004, FJ 2); que «al “valorar” pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales u otras que sean consecuencia de dicha vulneración, puede resultar lesionado» «el derecho a un proceso con todas las garantías» (STC 18/2005, FJ 6; 25/2005, FJ 7; 205/2005, FJ 7; 123/2006, FJ 3) o, en fin, y por citar solo algunas de las fórmulas que más frecuentemente se vienen empleando, que «tal “valoración” implica una ignorancia de las garantías propias del proceso (art. 24.2 CE) y una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes en el juicio, y que, en virtud de su contradicción con ese derecho fundamental y, en definitiva, con la idea de “proceso justo”, debe considerarse prohibida por la Constitución» (STC 22/2003, FJ 10; 259/2005, FJ 7; 26/2006, FJ 11; 66/2009, FJ 4; 40/2024, FJ 5).

En definitiva, al margen de las fórmulas de estilo que utiliza el Tribunal, se viene declarando –y esto es lo importante– la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías cuando los elementos de prueba recabados con violación de derechos fundamentales se han valorado efectivamente para condenar o sancionar al demandante en amparo.

3.5 El objeto de la garantía constitucional de exclusión de la prueba ilícita

Sentado que el derecho a un proceso con todas las garantías proscribiera la valoración de pruebas obtenidas culpablemente mediante la vulneración de derechos fundamentales sustantivos o procesales hay que especificar, finalmente, cuál es el objeto de la prohibición, esto es, a qué medios de prueba alcanza concretamente la interdicción de valoración garantizada por el artículo 24.2 CE. En síntesis –y pese a la STC 97/2019, que, a mi juicio, constituye un pronunciamiento aislado–, puede decirse que alcanza a las pruebas obtenidas directamente con vulneración del derecho y, en ocasiones, a las que se han obtenido a partir del conocimiento proveniente de estas. Pero esta afirmación inicial requiere de ulteriores aclaraciones.

3.5.1 LA INTERDICCIÓN DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA DIRECTA

3.5.1.1 *El concepto de prueba directa y su naturaleza intrínsecamente ilegítima*

Conforme a la doctrina tradicional de nuestro Tribunal Constitucional –interpretación mía que, como después explicaré, no coincide con la exégesis que el propio Tribunal efectúa de su jurisprudencia en la STC 97/2019–, el derecho a un proceso con todas las garantías implica, en primer lugar, la interdicción de valoración de las pruebas «originarias», «directas» (STC 239/1999, FJ 8) u «originales» (SSTC 166/1999, FJ 4; 87/2001, FJ 4; y 171/1999, FJ 4), es decir, las obtenidas directamente con vulneración de un derecho fundamental, las que constituyen «resultados directos de la intervención» (SSTC 166/1999, FJ 4; y 171/1999, FJ 4), o «fruto directo» de la misma (SSTC 184/2003, FJ 13; y 165/2005, FJ 9), o, en fin, las que «están ligadas a la vulneración del derecho fundamental de modo directo» (STC 22/2003, FJ 3).

Como enseguida veremos, salvo casos excepcionales, calificada una prueba como directa u originaria y constatada su utilización por los órganos judiciales o la Administración procede declarar la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y, por ende, del artículo 24.2 CE. El problema –o, al menos, uno de los principales– es que, a mi juicio, el Tribunal Constitucional no ha establecido una doctrina clara sobre cuándo una prueba debe calificarse como directa o derivada.

Así, por ejemplo, en los supuestos en los que el Tribunal ha declarado la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), que

son los más habituales en el ámbito tributario, la STC 94/1999 considera como pruebas originarias aquellas que constituyen «una materialización directa de la vulneración del derecho» (FJ 6), lo que sucedería en el caso del acta donde se recogió el resultado de la entrada y registro practicada y las declaraciones de los agentes de la autoridad (FJ 8), pero no en el de las declaraciones de los demás testigos que asistieron al registro, aunque se considere una prueba «indisolublemente unid[a]» a la originaria (FJ 8). También la STC 22/2003 califica como directas (concretamente, como «pruebas ligadas a la vulneración del derecho fundamental de modo directo») a las que constituyen «materialización directa de la vulneración del derecho», pero, a diferencia de la anterior, identifica como tales, no solo el acta y las declaraciones policiales, sino también a las de los testigos que asistieron a la entrada y registro (FJ 10). Por su parte, la STC 239/1999 califica claramente como prueba directa tanto «lo hallado en el domicilio» cuya entrada y registro se declaran inconstitucionales como –al igual que las anteriores– el acta en la que se documenta dicha diligencia de investigación (FJ 4). Sin embargo, la STC 139/1999 parece considerar en estos casos como prueba directa únicamente la diligencia de entrada y registro, dando el tratamiento de derivadas, no sólo a los «efectos ocupados en la diligencia de entrada y registro» (el arma y la droga), así como a las declaraciones en relación con el registro y lo en él hallado del demandante de amparo, de los demás coimputados y de los testigos presenciales del mismo, sino también, a diferencia de la anterior, a la declaración testifical de los agentes de policía que efectuaron el registro (FJ 4). Y lo mismo hace la STC 149/2001, que trata como derivadas el acta en la que se recoge el resultado de la entrada y registro, las declaraciones de los testigos presentes en dicha diligencia de investigación y las de los agentes de la autoridad que la llevaron a cabo: si bien las declaraciones de los policías –se afirma– «no son pruebas obtenidas directamente con vulneración de derechos fundamentales al haber sido prestadas con todas las garantías en el juicio oral», derivan del registro y se conectarían de forma antijurídica con la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio en caso de apreciarse ésta, pues “constituirían su materialización directa y aportarían el conocimiento directamente adquirido al practicar el registro”» (FJ 6)³⁹.

³⁹ Y las mismas discrepancias de criterio se producen cuando el derecho sustantivo vulnerado ha sido el derecho al secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE). En efecto, la STC 49/1999 califica claramente como pruebas directas (concretamente, como medios probatorios que vulneran «directamente el derecho fundamental»), tanto las cintas que contienen las grabaciones de las conversaciones telefónicas como sus transcripciones (FJ 12). Lo mismo señala la STC 205/2002, que califica como pruebas directas, además de las cintas y sus transcripciones, las declaraciones testificales de los funcionarios policiales que escucharon las conversaciones intervenidas (FJ 6; y, en el mismo sentido, SSTC 184/2003, FJ 13; 165/2005,

Desde mi punto de vista –me interesa puntualizarlo– los efectos hallados durante el transcurso de un registro inconstitucional de un domicilio constitucionalmente protegido constituyen prueba directa. No obstante, es evidente que, en ciertos supuestos, tales hallazgos pueden llegar a ser prueba derivada, aunque se encuentren en un domicilio⁴⁰.

Sea como fuere, conviene subrayar que las diferencias de calificación a las que acabo de hacer referencia no han dado lugar a resultados dispares. En ocasiones, en efecto, no está claro si el Tribunal Constitucional considera ciertas pruebas como originarias o si en realidad estima que son derivadas, pero al estar indisolublemente unidas a las directas ha entendido, en todo caso, que merecen el mismo tratamiento práctico, razón por la cual ni siquiera explícita el análisis de la denominada conexión de antijuridicidad, un análisis que, después lo veremos, ha de efectuarse para dilucidar si la valoración en el proceso de una prueba «derivada» resulta o no contraria al derecho a un proceso con todas las garantías.

Y, a mayor abundamiento, aunque el Tribunal tampoco las califica formalmente como pruebas «originarias», equipara a las mismas las que constituyen la «materialización directa e inmediata de la vulneración del derecho fundamental» (STC 161/1999, FJ 2), o, lo que es lo mismo, las que están indisolublemente unidas con la prueba originaria, como son los hallazgos (SSTC 94/1999, FJ 6; 239/1999, FJ 9), el acta donde se recoge el resultado de la entrada y registro inconstitucionales o las declaraciones de los agentes de la autoridad que lo llevaron a cabo y las declaraciones de los testigos que asistieron al registro (SSTC 94/1999, FJ 8; y 139/1999, FFJJ 4 y 6). En todo caso – conviene dejarlo claro desde ahora–, se trata, en principio, de un problema de calificación de los elementos de prueba, en ningún caso de criterio.

Puedo afirmar que, con excepción de las SSTC 22/2003, de 10 de febrero, y 97/2019, de 16 de julio, a las que de inmediato me referiré, el máximo intérprete de nuestra Constitución, con diversas formulaciones, siempre ha sostenido que tanto las pruebas originarias como las indisolublemente unidas a estas deben ser excluidas. En palabras de las SSTC 22/2003 y 253/2006, la prohibi-

FJ 9; 259/2005, FJ 7; 26/2006, FJ 11; y 197/2009, FJ 10). Sin embargo, las SSTC 166/1999, 171/1999 y 138/2001 consideran como pruebas derivadas, no sólo las declaraciones testificales de los funcionarios policiales que escucharon las conversaciones intervenidas, sino también, en contradicción con la anterior, y en la medida en que «la información obtenida a través de las intervenciones telefónicas puede ser incorporada al proceso como medio autónomo de prueba», a las cintas y a la transcripción mecanográfica de las mismas (SSTC 166/1999, FJ 4; 171/1999, FJ 4; y 138/2001, FJ 8).

⁴⁰ Piénsese, por ejemplo, en el caso en el que la autorización judicial de entrada y registro se otorga con base en la información obtenida como consecuencia de la práctica de unas escuchas telefónicas inconstitucionales. Véase, a este respecto, la STC 171/1999, FJ 16.

ción de valoración deducible del artículo 24.2 CE atañe a la prueba directa (STC 22/2003, FJ 10) y la prueba indisolublemente unida a ella «ha de seguir su misma suerte y no puede ser tomad[a] en consideración para fundamentar la condena» (STC 253/2006, FJ 6). Y, en casi todas las ocasiones, el principio se ha formulado de modo tal que podría hacer pensar que la regla carecía de excepciones, esto es, cualesquiera que fueran las circunstancias concurrentes, constatada la vulneración del derecho, la prueba originaria había de ser invalidada sin más trámite.

Esto parece que quería decir la STC 114/1984 cuando afirmaba que la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y su afirmada condición de inviolables comporta «la nulidad radical de todo acto» violatorio de los mismos (en el mismo sentido, STC 127/1996, FJ 3; la STC 85/1994 habla únicamente de «nulidad», sin calificarla de «radical»). En la misma línea, las SSTC 49/1996 (FJ 2), 50/2000 (FJ 2) y 69/2001 (FJ 26), subrayan que estamos ante una «prohibición absoluta de valoración». Y, en fin, la STC 239/1999 deja asimismo claro que ese «fundamento de la prohibición de valorar en juicio pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, dada su posición preferente en el Estado democrático y social de Derecho y su cualidad de derechos inviolables inherentes a la persona (art. 10.1 C. E.), que impone la inexcusable necesidad de tutelarlos en todo caso, provoca la “radical nulidad” de todo acto jurídico contrario a los mismos. Por ello, y en la medida en que los órganos judiciales son los llamados por la Constitución para la regular y ordinaria protección de los derechos fundamentales (art. 53.2 C. E.), deberán rechazar el empleo de pruebas en los procesos de los que conozcan, obtenidas con infracción de derechos fundamentales, y muy en particular si dichas pruebas lo son de cargo en los procesos penales» (FJ 4). Más tarde, recuerda lo que el Tribunal ha dicho «respecto de las llamadas pruebas de cargo directas ilícitamente obtenidas, así como de las pruebas de cargo indirectas o derivadas de las primeras, y que, en síntesis, no es sino que “las primeras son inválidas y no cabe hacerlas valer en juicio”. Respecto de las segundas, serán solo inválidas en la medida en que estén jurídicamente ligadas de manera inescindible a las directas» (FJ 8).

Ciertamente, hay supuestos en los que el Tribunal no se ha pronunciado con tanta rotundidad. Pero, en todo caso, hasta la STC 22/2003, la solución siempre había sido la misma: la exclusión de la prueba obtenida directamente con la vulneración del derecho fundamental⁴¹.

⁴¹ Entre otras, SSTC 139/1999, FJ 5; 161/1999, FJ 2; y 166/1999, FJ 4.

3.5.1.2 *Un apunte relativo a la incorrectamente denominada «excepción de buena fe»*

La que acabo de comentar era, en efecto, la doctrina jurisprudencial existente hasta el año 2003. En esta fecha la Sala Segunda del Tribunal Constitucional dictó la STC 22/2003, de 10 de febrero, en la que, por primera vez, no se estimó contraria al derecho a un proceso con todas las garantías la valoración en un proceso penal de una prueba directamente obtenida quebrantando el derecho a la inviolabilidad domiciliaria.

Sucintamente expuestos los hechos del caso fueron los siguientes. La policía judicial accedió y registró el domicilio del recurrente exclusivamente con el consentimiento de su esposa, siendo esta la víctima de uno de los delitos –del delito de amenazas– por los que finalmente resultó condenado el demandante y en ausencia de flagrancia delictiva y autorización judicial. La Sala Sentenciadora, tras concluir que el consentimiento prestado por la mujer no era válido a los efectos del artículo 18.2 CE [«sin que pueda estimarse válido el consentimiento prestado por la esposa –señaló la Sala– que, al ser víctima del delito, “tenía intereses contrapuestos” a los del recurrente en el proceso penal» (FJ 9)], entendió que los elementos de prueba hallados en el domicilio, que constituían, claramente prueba «directa», podían valorarse en el proceso seguido contra el demandante sin que existiera vulneración de su derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el artículo 24.2 CE. Y llegó a esta conclusión aduciendo, básicamente, tres argumentos:

(a) En primer lugar, la inexistencia de dolo o culpa tanto por parte de la policía judicial que recabó los elementos de prueba que sirvieron para condenar al recurrente como por la de los órganos judiciales que dieron por válida la prueba practicada: «desde un plano puramente objetivo –señala a este respecto la Sala en el FJ 10 del pronunciamiento–, el consentimiento de la esposa aparecía, según el estado de la interpretación del Ordenamiento en el momento de practicar la entrada y registro, como habilitación suficiente para llevarla a cabo conforme a la Constitución. A partir de ese dato, cabe afirmar, en primer término, la inexistencia de dolo o culpa, tanto por parte de la fuerza actuante, como por la de los órganos judiciales que dieron por válida la prueba practicada».

(b) En segundo lugar, la falta de necesidad de tutela –se entiende, del derecho fundamental vulnerado– por medio de la exclusión de la prueba en el caso examinado: «la necesidad de tutela por medio de la exclusión de la prueba –se afirma, asimismo en el FJ 10 de la STC 22/2003– en este caso no sólo

no es mayor que en el de las pruebas reflejas, sino que podría decirse que no existe en absoluto».

(c) Y, en tercer lugar, en fin, la posibilidad de haber obtenido la prueba de modo lícito si se hubiera tenido conciencia de la necesidad de solicitar una orden judicial en el caso de autos: la «inconstitucionalidad de la entrada y registro –se aclara también en el FJ 10– obedece, en este caso, pura y exclusivamente, a un déficit en el estado de la interpretación del Ordenamiento que no cabe proyectar sobre la actuación de los órganos encargados de la investigación imponiendo, a modo de sanción, la invalidez de una prueba, como el hallazgo de una pistola que, por sí misma, no materializa en este caso, lesión alguna del derecho fundamental» «y que, obviamente, dada la situación existente en el caso concreto, se hubiera podido obtener de modo lícito si se hubiera tenido conciencia de la necesidad del mandamiento judicial». En casos como el presente –se concluye– en los que «la actuación respetuosa del derecho fundamental hubiera conducido sin lugar a dudas al mismo resultado, la exclusión de la prueba se revela como un remedio impertinente y excesivo que, por lo tanto, es preciso rechazar» (FJ 10).

De entre estos tres argumentos, sin duda, el decisivo fue el primero de ellos: la ausencia de culpabilidad del poder público tanto en la obtención del acervo probatorio como en su utilización para fundamentar la condena del recurrente. Y ha sido esta circunstancia la que ha llevado a la doctrina que hasta la fecha se ha ocupado del estudio de la prueba ilícita a afirmar que con esta Sentencia se introduce en nuestro ordenamiento la excepción norteamericana «de la buena fe» a la aplicación de la regla de exclusión, excepción que tiene como fundamento la disuasión de futuras conductas ilegítimas del poder público, efecto disuasorio que, por las circunstancias del caso concreto (las pruebas se obtuvieron mediante la entrada y registro llevada a cabo con la autorización de la esposa del recurrente, autorización que, conforme al estado de evolución de la jurisprudencia resultaba válido y eficaz a los efectos del artículo 18.2 CE), difícilmente podía tener lugar.

Aunque, ciertamente, puede verse en la STC 22/2003 de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional la impronta de la jurisprudencia dictada por la *Supreme Court* norteamericana en los casos *United States v. Leon* o *Illinois v. Krull*⁴², a mi juicio, la *ratio decidendi* del pronunciamiento no reside, como

⁴² En los Estados Unidos, la doctrina relativa a la «excepción de buen fe» se sienta, fundamentalmente, en los asuntos *United States v. Leon*, 468 U. S. 897 (1984); *Massachusetts v. Sheppard*, 468 U. S. 981 (1984); *Illinois v. Krull*, 480 U. S. 340 (1987); *Arizona v. Evans*, 514 U. S. 1 (1995); *Herring v. United States*, 555 U. S. 135 (2009), y *Davis v. United States*, 564 U. S. 229 (2011). Esta excepción resul-

pudiera deducirse en una primera lectura del mismo, en el denominado *deterrent effect*. Como se desprende de un análisis detenido del FJ 10, que es el único en el que el Tribunal aborda esta cuestión, en ningún momento se alude a la inexistencia de efecto disuasorio en casos como el examinado. A mi modo de ver, lo decisivo en la resolución del Tribunal fue que, habida cuenta del estado de desarrollo de la jurisprudencia relativa al artículo 18.2 CE, al poder público no le era exigible un comportamiento distinto. Ni la policía judicial ni los órganos judiciales incurrieron en forma alguna de culpabilidad a la hora de recabar y valorar las pruebas que sirvieron para condenar al recurrente y siendo así –como se encarga de puntualizar la propia Sala– «la necesidad de tutela por medio de la exclusión de la prueba en este caso no sólo no es mayor que en el de las pruebas reflejas, sino que podría decirse que “no existe en absoluto”», que, en definitiva, es lo mismo que he señalado yo en páginas anteriores de este trabajo.

Tratándose de vulneraciones no culpables de derechos fundamentales la salvaguarda del sistema de derechos fundamentales a que se orienta la garantía de interdicción de valoración de la prueba ilícita no reclama la exclusión de la prueba. Esta exclusión en nada beneficia al sistema de derechos fundamentales y, claramente, perjudicaría al contravalor que simultáneamente reclama protección: la búsqueda de la verdad material y la represión del ilícito cometido. Y, es más, en casos como el presente, la no utilización de las pruebas recabadas comprometería el principio de igualdad de armas; desequilibraría la igualdad de las partes en el proceso, pero no el sentido que cabría esperar –esto es, a favor del poder público y en detrimento del particular–, sino justo al contrario: en perjuicio de los poderes públicos y sin justificación

ta aplicable en relación con las pruebas obtenidas vulnerando el derecho a la intimidad, reconocido en la Cuarta Enmienda, pero en la creencia del poder público de estar respetando las exigencias dimanantes de la citada garantía. Se trata, sin lugar a dudas, de la excepción a la aplicación de la regla de exclusión de la Cuarta Enmienda que ha experimentado una evolución más notable en la jurisprudencia norteamericana. Tanto es así que, en su interpretación, pueden diferenciarse, claramente, dos etapas: (1) un primer período, que se inicia con la introducción de la excepción en el caso *United States v. Leon* (1984) y que se extiende hasta el caso *Herring v. United States* (2009), en el que se aplicó la excepción de buena fe en todos aquellos supuestos en los que los agentes de la autoridad habían llevado a cabo un registro (posteriormente declarado inconstitucional) confiando razonablemente –exigencia de razonabilidad objetiva– en el buen hacer de la autoridad judicial (*United States v. Leon*), de los funcionarios al servicio de la Administración de la justicia (*Arizona v. Evans*) o, en fin, del propio legislador (*Illinois v. Krull*); y (2) un segundo período, que comienza con el asunto *Herring v. United States* (2009) y se prolonga hasta nuestros días, en el que la aplicación de la excepción únicamente no procederá –y, por ende, se aplicará la regla de exclusión– en los casos en los que la práctica policial indebida resulta flagrante; concretamente, cuando los agentes de la autoridad en la realización del registro demuestran un desprecio «intencionado», «temerario» o «enormemente negligente» por los derechos de la Cuarta Enmienda. A menos que concurra esta circunstancia –el dolo o la culpa grave–, la prueba podrá ser admitida y utilizada en el proceso penal subsiguiente para fundamentar la correspondiente condena.

constitucional alguna. Comparto, pues, plenamente, la admisión de la prueba directa que se lleva a cabo en la STC 22/2003. A mi modo de ver, está plenamente fundamentada.

Lo único que no comparto –y esto no lo dice el Tribunal⁴³ sino que lo han venido poniendo de relieve los comentaristas de la Sentencia– es que en estos casos de actuación no culpable del poder público a la hora de obtener las pruebas estemos ante un caso de «excepción» a la aplicación de la regla de exclusión. Esta regla –ya lo sabemos– correctamente delimitada proscribiera exclusivamente la prohibición de valoración de pruebas obtenidas mediante vulneraciones culpables de derechos fundamentales. Tratándose, por tanto, de violaciones no culpables de garantías constitucionales no es que se exceptione la aplicación de la garantía; es que esta, simplemente, no resulta aplicable.

3.5.1.3 *La aplicación –puntual– a la prueba directa de la denominada «conexión de antijuridicidad» (y consiguiente juicio de ponderación): la STC 97/2019, de 16 de julio*

El que acabo de exponer es el tratamiento que se había venido efectuando de la prueba ilícita directa por parte del Tribunal Constitucional hasta la STC 97/2019, de 16 de julio, conocida como «caso Falciani». En este asunto, tal y como se relata en el FJ 1 de la Sentencia, el demandante de amparo había sido condenado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública en tanto que no declaró ser titular de diversas cuentas bancarias y activos financieros de los que disponía en Suiza en una conocida entidad bancaria. Tal juicio fáctico se fundamentó en la información económica de la que un trabajador de la entidad bancaria, Hervé Falciani, se había apoderado sin autorización, la cual fue hallada en el registro de su domicilio francés realizado a instancias de la fiscalía de Niza, y posteriormente entregada por las autoridades fiscales francesas, a petición de la AEAT, a la autoridad financiera española.

Pues bien, en el enjuiciamiento de este asunto, en el que la prueba ilícita que sirvió para fundamentar la condena del recurrente era, a todas luces, una prueba directa (directamente obtenida mediante la vulneración de su derecho a la intimidad económica protegido por el artículo 18.1 CE), el Pleno del Tri-

⁴³ Aunque sí el Magistrado disidente, don Guillermo Jiménez Sánchez en el Voto particular que formula a la STC 22/2003: «lo que nunca hemos cuestionado –afirma en este sentido– es esa ilegitimidad constitucional de las primeras», esto es, de las pruebas directas, «ni establecido a su respecto “excepción” alguna» (punto 11 del Voto particular).

bunal consideró –en una inequívoca modificación de su jurisprudencia precedente– que:

– El derecho a un proceso con todas las garantías no comportaba la exclusión automática de la prueba ilícita obtenida directamente mediante la vulneración de un derecho fundamental [STC 97/2019, FJ 4 b)].

– La observancia del artículo 24.2 CE, al decir del máximo intérprete de la Constitución, no imponía semejante automatismo, sino que comportaba la «realización de un juicio ponderativo de los intereses en presencia» [STC 97/2019, FJ 4 b)].

– En la realización de ese juicio de ponderación, de acuerdo con el Tribunal, debían tenerse en cuenta la «índole y características» de la vulneración originaria del derecho a la intimidad, parámetros estos que, como después explicaré, integraban la denominada «conexión de antijuricidad» o relación de dependencia jurídica que, hasta ese momento, el máximo intérprete de nuestra Constitución había venido utilizando exclusivamente para establecer, en su caso, la interdicción de valoración de las denominadas pruebas «derivadas» o, lo que es igual, del acervo probatorio recabado a partir del conocimiento obtenido de las pruebas directas.

En aplicación del parámetro de la «índole y características» de la vulneración originaria del derecho a la intimidad y, en particular, tomando en consideración (i) que la intromisión en el derecho a la intimidad no se había llevado a cabo por las autoridades españolas (se efectuó por un particular) [FJ 6 b)]; (ii) que había supuesto una afectación de baja intensidad en el derecho a la intimidad del recurrente (había incidido en «aspectos periféricos e inoivos de la llamada “intimidad económica”» que, a diferencia de los concretos movimientos de cuentas, no permitían «deducir los comportamientos o hábitos de vida del interesado») [FJ 6 c)]; (iii) que la injerencia en el artículo 18.1 CE se había producido fuera del territorio de soberanía español [FJ 6 c)]; y, en fin, (iv) que «desde el punto de vista externo» «en España no existen prácticas de opacidad bancaria amparadas por el poder público que puedan lugar a la proliferación de comportamientos de intromisión ilícita entre particulares» [FJ 6 d)], como se discutía en el caso enjuiciado, el Pleno del Tribunal Constitucional concluyó que no había existido la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías denunciada por el recurrente y, en consecuencia, tampoco de la presunción de inocencia, asimismo invocada.

Semejante corolario ha llevado a algunos comentaristas de la Sentencia a concluir que en ella se ha adoptado una teoría de la prueba ilícita cercana a la jurisprudencia dictada por el Tribunal Estrasburgo en relación con el artículo 6

CEDH y a presagiar el fin –la «muerte», apostillan algunos– de la doctrina de la prueba ilícita. A mi juicio, simplemente –y no por ello resulta menos reprochable el pronunciamiento–, en la STC 97/2019 se hizo doctrina *ad hoc* –*recitius*: se modificó subrepticia y puntualmente la doctrina jurisprudencial precedente en relación con la prueba directa– en el afán de alinear el fallo con el sentido de los múltiples pronunciamientos dictados previamente por diversos Tribunales europeos que se habían pronunciado a favor de la admisión de pruebas de idéntico origen (la información económica de la que se apoderó el Sr. Falciani fue, asimismo, utilizada para imponer condenas a sus titulares en diversos Estados europeos; principalmente, en Francia e Italia)⁴⁴. Y esa doctrina del caso concreto se formuló –quiero enfatizarlo– sin valorar la concurrencia o no de otros factores de los que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha venido haciendo depender la equidad global del proceso judicial o, lo que es igual, la existencia de un «proceso justo» (fundamentalmente, la salvaguarda de los derechos de defensa del recurrente y la calidad del acervo probatorio existente –su fiabilidad y exactitud– para enervar la presunción de inocencia), y, por ende, sin que la STC 97/2019 comporte –como defienden los comentaristas de la Sentencia– un sincretismo con la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Estrasburgo en el aplicación del artículo 6 CEDH.

Esto sentado, me interesa señalar también que, en pronunciamientos posteriores a la STC 97/2019, el máximo intérprete de nuestra Constitución ha vuelto a su jurisprudencia precedente, esto es, a la interdicción automática de valoración –sin realizar juicio alguno de ponderación– de la prueba directa o, lo que es igual, a la doctrina de que este tipo de pruebas no puede ser objeto de valoración en el proceso sin vulnerar el derecho a un proceso con todas las garantías establecido en el artículo 24.2 CE (una prueba más de que, como defiende en estas páginas, el *iter* argumentativo de la STC 97/2019 fue puntual y pergeñado *ad hoc* para el enjuiciamiento y resolución del concreto supuesto enjuiciado).

Así ha sucedido, en concreto, en las SSTC 92/2023, de 11 de septiembre, y 40/2024, de 11 de marzo. Y así lo han advertido los Magistrados firmantes de los votos particulares que se formulan a ambos pronunciamientos. Concretamente, en el Voto particular que realiza el magistrado Tolosa Tribiño al primero de los pronunciamientos citados, se afirma textualmente que «[a]un en el caso, que se rechaza en este voto particular, de que el acto de obtención de los

⁴⁴ Extractan prolijamente la jurisprudencia a la que me refiero MARTÍNEZ GINER, L. A., «El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 159, 2016; y BLANCO CORDERO, I., «La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales», *Indret*, núm. 3, 2015.

elementos probatorios mediante la colocación de dispositivos de grabación hubiera vulnerado el derecho fundamental a la intimidad, la sentencia declara la nulidad de dicha prueba “con evidente automatismo, sin tomar en consideración elementos de ponderación” utilizados por este tribunal en casos en que concurrían circunstancias similares». Y, en el mismo sentido, se vuelve a pronunciar el citado magistrado en el Voto particular del que es autor, conjuntamente con el magistrado Arnaldo Alcubilla, a la STC 40/2024: «la aplicación de la regla de la exclusión probatoria –explican ambos magistrados– tiene una mayor complejidad que la reflejada en la sentencia. No basta, para nuestra acrisolada doctrina, de la que es destacado exponente la STC 97/2019, de 16 de julio, dictada por el Pleno (caso Falciani), la evidencia de “nexo causal entre la lesión del derecho fundamental y la obtención de la prueba de alcoholemia”. Es necesario examinar, además de la concurrencia de la conexión causal –presupuesto necesario, pero en modo alguno suficiente para la exclusión probatoria–, “la existencia de una “conexión o enlace jurídico” que es la que verdaderamente evidencia la necesidad de exclusión de la prueba”».

Hasta aquí mis reflexiones en relación con la interdicción de valoración de la prueba directa *ex* artículo 24.2 CE. Recapitulando concluyo, pues, que, a mi juicio, la interdicción de valoración debe alcanzar necesariamente a la prueba «directa» (denominada también en algunos pronunciamientos constitucionales como prueba «originaria» u «original»). Y son pruebas directas las obtenidas directamente con vulneración de un derecho fundamental, las que constituyen «resultados “directos” de la intervención» o, en fin, las que «están ligadas a la vulneración del derecho fundamental “de modo directo”». Estas pruebas son intrínsecamente ilegítimas y, en consecuencia, no pueden ser objeto de valoración en el proceso o procedimiento sin vulnerar el derecho a un proceso con todas las garantías establecido en el artículo 24.2 CE (siempre y cuando, claro está, los elementos de prueba hayan sido recabados mediando una violación culpable de un derecho fundamental). Y la misma suerte han de correr también las pruebas que, aunque no constituyen *stricto sensu* resultado directo de la violación del derecho, se encuentran indisolublemente ligadas a la prueba directa.

La tutela del sistema de derechos fundamentales, que es una de las exigencias cruciales del Estado de Derecho, a cuya salvaguarda se orienta, en última instancia, la garantía de exclusión de la prueba ilícita, impide, a mi modo de ver, que la eficacia probatoria de las pruebas directamente obtenidas mediante la vulneración de un derecho fundamental queden condicionadas permanentemente a la realización casuística de un juicio ponderativo de los intereses en presencia cuyo resultado se haga depender, como sucedió en la

STC 97/2019, de la mayor o menor gravedad de la lesión del derecho fundamental y de la relevancia de la garantía constitucional afectada.

3.5.2 SOBRE LA PROHIBICIÓN DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA DERIVADA

3.5.2.1 *El concepto de prueba derivada. Su necesaria relación de causalidad con la prueba directa. Las pruebas derivadas, en principio, son intrínsecamente legítimas*

Conforme a constante doctrina de nuestro Tribunal Constitucional –y ahora sí puede afirmarse que la doctrina es persistente–, sentada en el ámbito de los derechos al secreto de las comunicaciones y a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías, en segundo lugar, también permite afirmar en ocasiones la prohibición de valoración de las pruebas «derivadas» o «reflejas», esto es, las que traen causa, son consecuencia y se han obtenido a partir del conocimiento adquirido de otras que vulneran un derecho fundamental.

Aunque esta es una cuestión que no siempre aparece clara en la jurisprudencia constitucional, es evidente que solo puede entenderse como prueba «derivada» o «refleja» aquella que guarda una relación de causalidad (SSTC 166/1999, FJ 4, y 171/1999, FJ 4) o –por utilizar otra expresión del Tribunal Constitucional– que está conectada «desde una perspectiva natural» (SSTC 81/1998, FFJJ 1 y 4; y 86/1995, FJ 3) con la obtenida directamente con vulneración del derecho fundamental. Si dicha conexión causal, que habrá de ser determinada por los jueces y tribunales a través de un juicio de experiencia, no existe entonces estaríamos hablando de una prueba independiente cuya valoración en el proceso o procedimiento no sería contraria al derecho a un proceso con todas las garantías. Su valoración, en efecto, no violaría el artículo 24.2 CE –vuelvo, nuevamente, sobre la propia definición de la regla de exclusión– porque no se habría recabado, directa o indirectamente, violando un derecho fundamental. Así es, como señala la STC 81/1998, «si desde la perspectiva natural las pruebas de que se trate no guardasen relación alguna con el hecho constitutivo de la vulneración del derecho fundamental sustantivo, es decir, si tuviesen una causa real diferente y totalmente ajena al mismo, su validez y la consiguiente posibilidad de valoración a efectos de enervar la presunción de inocencia sería, desde esta perspectiva, indiscutible».– El problema surge, pues, cuando, «tomando en consideración el suceso tal y como ha transcurrido de manera efectiva, la prueba enjuiciada se halla unida a la vulne-

ración del derecho, porque se ha obtenido a partir del conocimiento derivado de ella» (FJ 4; en el mismo sentido, STC 238/1999, FJ 2)⁴⁵.

Efectúo esta aclaración porque el Tribunal en numerosas ocasiones ha venido afirmando que para que se excluya la prueba derivada es preciso que exista conexión natural «y» conexión de antijuridicidad. Concretamente, es frecuente encontrar la afirmación –que se convirtió en verdadera fórmula de estilo– de que «es posible que la prohibición de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural o si, en segundo lugar, no se da la conexión de antijuridicidad» (entre otras muchas, STC 166/1999, FJ 4; 171/1999, FFJJ 4 y 15; 299/2000, FJ 9; 171/1999, FJ 4; 138/2001, FJ 8; 167/2002, FJ 6; y 205/2005, FJ 7).

Sin embargo, como he señalado, es evidente que para que, en puridad, pueda hablarse de prueba derivada de otra originaria es preciso que entre ambas exista relación de causalidad. No existiendo esa conexión natural resulta de todo punto improcedente indagar sobre la existencia de conexión de antijuridicidad.

Aclara este punto la Sala Segunda del Tribunal en la STC 28/2002 cuando afirma que «la posibilidad de valoración en juicio de pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales sustantivos requiere un análisis a dos niveles: en primer lugar, ha de analizarse si existe o no conexión causal entre ambas pruebas, “conexión que constituye el presupuesto para poder hablar de prueba derivada”. “Sólo si existiera dicha conexión procede el análisis de la conexión de antijuridicidad” (cuya inexistencia legitimaría la posibilidad de valoración de la prueba derivada). De no darse siquiera la conexión causal no sería necesario ni procedente la conexión de antijuridicidad, y ninguna prohibición de valoración en juicio recaería sobre la prueba en cuestión» (FJ 4). Y, subrayando siempre la misma idea, la posterior STC 259/2005 se refirió a la existencia de conexión natural o causal como el «presupuesto para poder hablar de prueba derivada de otra ilícitamente obtenida» (FJ 7; en idénticos términos, SSTC 70/2007, FJ 7; 197/2009, FJ 10; y 54/2015, FJ 8).

A mi modo de ver, por tanto, este caso, que en los Estados Unidos se considera una nueva excepción a la *exclusionary rule* –la denominada excep-

⁴⁵ Así, en la STC 121/1998 el Tribunal excluyó la prohibición de valoración porque «[l]as pruebas de cargo no tienen conexión alguna con los defectos denunciados, pues el conocimiento en que se basan procede de hechos anteriores a las alegadas vulneraciones de derechos fundamentales» (FJ 6). E inciden también, *v. gr.*, en la idea de que excluida la existencia de conexión causal no resulta necesario entrar a valorar la existencia de la denominada conexión de antijuridicidad las posteriores SSTC 205/2005, FJ 7; y 261/2005, FJ 5.

ción de «fuente independiente»⁴⁶—, no es más que otro supuesto que cae extramuros del ámbito de aplicación de la garantía de exclusión probatoria. No se trata, pues, de introducir una nueva excepción a la virtualidad de la regla. Se trata, simplemente, de que en estos casos su aplicación no resulta procedente *ex artículo 24.2 CE* (la valoración de una prueba independiente no desequilibra la igualdad procesal de armas ni afecta, en modo alguno, a la equidad del proceso o procedimiento instruido).

Pues bien, mientras que, según hemos visto, la regla general para la prueba directa es la exclusión, solo en determinadas ocasiones la prohibición de valoración de las pruebas originarias se transmite a las derivadas de las mismas. De hecho, aunque la STC 81/1998 afirmó que la «regla general» era la prohibición de valoración *ex artículo 24.2 CE* de las pruebas obtenidas a través del conocimiento derivado de otra adquirida vulnerando un derecho fundamental —afirmación que se recoge en sentencias posteriores—, y en las SSTC 166/1999, 169/1999, y 22/2003 se califican como «excepciones» los supuestos en que dichas pruebas pueden ser lícitamente valoradas, un análisis de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el particular permite más bien afirmar que lo que se enuncia como regla es en realidad la excepción; y viceversa, que las excepciones se aplican en la generalidad de los casos. Dicho de otro modo: que hay que partir de la validez constitucional de las pruebas derivadas.

Concretamente, como enseguida explicaré, conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, aunque la existencia de conexión causal entre la prueba obtenida con vulneración de derechos fundamentales y aquellas cuya validez se cuestiona «es requisito necesario para que se extienda a estas el efecto invalidante, al ser consecuencia de la lesión de un derecho fundamental sustantivo, no es, sin embargo, suficiente aquella conexión para declarar la exclusión probatoria»⁴⁷. El criterio básico para determinar cuándo las pruebas derivadas

⁴⁶ Con independencia de la vulneración de la Cuarta Enmienda, en los Estados Unidos resulta, en efecto, admisible en el proceso todo elemento probatorio que provenga de una «fuente independiente de prueba» (*independent source*) [*Silverthorne Lumber Co. v. United States*, 251 U. S. 385 (1920); y *Segura v. United States*, 468 U. S. 796 (1984)]. Y se considera prueba de fuente independiente tanto aquella que se obtiene aislada o singularmente de forma legítima, aunque en el marco de una actividad probatoria ilegítima (asunto *Segura*), como aquella otra que, habiendo sido recabada como resultado de una actividad probatoria ilegítima, es también el producto de las pesquisas legítimas llevadas a cabo por el poder público (caso *Silverthorne*).

⁴⁷ Cfr. STC 167/2002, FJ 8. Esta idea se infiere, asimismo, de la siguiente afirmación del Tribunal: «si esas pruebas pueden considerarse jurídicamente independientes, aunque se encuentren conectadas desde una perspectiva natural con el hecho vulnerador del derecho fundamental por derivar del conocimiento adquirido a partir del mismo, no existe una prohibición de valoración de las mismas derivada de la Constitución» (SSTC 49/1999, FJ 14; 94/1999, FJ 6; 171/1999, FJ 4; 136/2000, FJ 6; 28/2002, FJ 4; y 259/2005, FJ 7).

causalmente de un acto constitucionalmente ilegítimo pueden ser valoradas y cuándo no se cifra en dilucidar si están jurídicamente ligadas de manera inescindible a las directas (STC 239/1999, FJ 8), esto es, si entre unas y otras existe lo que nuestro Tribunal denomina «conexión de antijuridicidad»⁴⁸. La razón de este punto de partida estriba en que, como afirmara la propia STC 81/1998 en su FJ 4 –que, como indica la STC 139/1999, FJ 4, es la decisión que establece el «canon constitucional» para el análisis de la citada conexión–, las pruebas que se han obtenido a partir del conocimiento adquirido de otras que vulneran un determinado derecho fundamental, no resultan por sí mismas contrarias al derecho fundamental de que se trate ni, por tanto, al derecho a un proceso con todas las garantías o, dicho de otro modo, son intrínsecamente legítimas⁴⁹: solo en virtud de su origen inconstitucional pueden quedar incluidas en la prohibición de valoración.

3.5.2.2 *Los supuestos en los que procede la exclusión de la prueba derivada. La denominada «conexión de antijuridicidad»*

a) La «conexión de antijuridicidad» a la luz de la jurisprudencia constitucional. Las denominadas perspectivas «interna» y «externa».

a.1) Introducción

Hay que partir, pues, de la validez constitucional de las pruebas derivadas. El hecho de que exista una conexión causal entre la prueba directa y la derivada no determina automáticamente su ilicitud constitucional desde la perspectiva del artículo 24.2 CE. La existencia de conexión natural, en efecto, no es suficiente en sí misma para declarar la exclusión: constituye *conditio sine qua non* para que el elemento de prueba pueda calificarse como «derivado» pero no resulta determinante de su ineficacia probatoria.

⁴⁸ Por todas, SSTC 81/1994, FJ 4; 121/1998, FJ 6; 49/1999, FJ 14; 94/1999, FJ 6; 139/1999, FJ 4; 161/1999, FJ 2; 166/1999, FJ 4; 171/1999, FJ 4; 238/1999, FJ 2; 239/1999, FJ 4; 50/2000, FJ 4; 299/2000, FJ 9; 171/1999, FJ 4; 149/2001, FJ 6; 28/2002, FJ 4; 167/2002, FJ 6; y 22/2003, FJ 10; 70/2007, FJ 7; 16/2009, FJ 3; 197/2009, FJ 10; 142/2012, FJ 4; 54/2015, FJ 8; o, en fin, de fecha más reciente, SSTC 99/2021, FJ 9; y 92/2023, FJ 9.

⁴⁹ Así lo ha señalado textualmente el máximo intérprete de nuestra Constitución. La razón fundamental de que, frente a las originarias, las pruebas derivadas no deban excluirse automáticamente, «reside en que las pruebas derivadas son, desde su consideración intrínseca, constitucionalmente legítimas, pues ellas no se han obtenido mediante la vulneración de ningún derecho fundamental; por lo tanto, no puede entenderse que su incorporación al proceso implique lesión del derecho a un proceso con todas las garantías» (SSTC 166/1999, FJ 4; 171/1999, FJ 4; y 138/2001, FJ 8; en el mismo sentido, SSTC 149/2001, FJ 6; 28/2002, FJ 4; y 22/2003, FJ 10).

Siendo las pruebas reflejas, desde un punto de vista intrínseco, constitucionalmente legítimas (entre otras muchas, SSTC 81/1998, FJ 4; 22/2003, FJ 10; y 184/2003, FJ 2), como he dicho, para que la prohibición de valoración de las originarias se extienda también a aquellas es preciso que entre unas y otras exista una «conexión de antijuridicidad» o «relación de dependencia jurídica» (SSTC 161/1999, FJ 4; 166/1999, FJ 4; 239/1999, FJ 8; y 197/2009, FJ 10), esto es, es necesario dilucidar si la ilegitimidad constitucional de las primeras se extiende también a las segundas. En «la presencia o ausencia de esa conexión reside, pues, la *ratio* de la interdicción de valoración de las pruebas obtenidas a partir del conocimiento derivado de otras que vulneran el derecho» (STC 81/1998, FJ 4)⁵⁰.

Si existe o no esa conexión de antijuridicidad es una conclusión que, conforme a nutrida jurisprudencia del Tribunal Constitucional, solo puede alcanzarse después de un análisis realizado desde una doble perspectiva:

«[H]emos de analizar, en primer término –afirma el Tribunal– la índole y características de la vulneración del derecho... materializadas en la prueba originaria, así como su resultado, con el fin de determinar si, desde un punto de vista interno, su inconstitucionalidad se transmite o no a la prueba obtenida por derivación de aquélla; pero, también hemos de considerar, desde una perspectiva que pudiéramos denominar externa, las necesidades esenciales de tutela que la realidad y efectividad del derecho al secreto de las comunicaciones exige. Estas dos perspectivas son “complementarias”, pues sólo si la prueba refleja resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo cabrá entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legítima, al no incidir negativamente sobre ninguno de los aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo» (STC 81/1998, FJ 4, *in fine*).

Aunque, ciertamente, la fórmula que acabo de transcribir –que el Tribunal Constitucional gusta de utilizar (entre otras, SSTC 121/1998, FJ 6; 49/1999, FJ 14; 238/1999, FJ 2; 50/2000, FJ 4; 299/2000, FJ 9; 28/2002, FJ 4; y 167/2002, FJ 6)– no constituye un dechado de claridad, considero que un análisis de sus pronunciamientos sobre la prueba refleja permite arrojar luz sobre cuál es la manera correcta de proceder para determinar, en cada caso, si una prueba derivada del conocimiento adquirido a través de la vulneración de un derecho fundamental puede ser valorada sin menospreciar el derecho a un proceso con todas las garantías.

⁵⁰ En el mismo sentido, entre otras, SSTC 166/1999, FJ 4; 171/1999, FJ 4; 149/2001, FJ 6; y 28/2002, FJ 4.

a.2) El análisis desde la *perspectiva interna*

En primer lugar, debe procederse a un análisis desde la «perspectiva interna», perspectiva desde la que es preciso examinar dos puntos. En primer lugar, «la índole y características de la vulneración del derecho» (SSTC 81/1998, FJ 4; 49/1999, FJ 14; 94/1999, FJ 6; 239/1999, FJ 8; 171/1999, FFJJ 4 y 15; 171/1999, FJ 4; y 167/2002, FJ 8), esto es, cuáles de las garantías que han de respetarse en la injerencia en el derecho fundamental «ha sido efectivamente menoscabada y en qué forma» (SSTC 81/1998, FJ 5; y 299/2000, FJ 10; en parecidos términos, STC 167/2002, FJ 8). Así, no es lo mismo, *v. gr.*, que se intervenga una conversación telefónica sin que concurra un presupuesto que legitime la injerencia en el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones que, concurriendo aquel, exista una falta de expresión parcial del mismo en la resolución judicial que autoriza la intervención (SSTC 81/1998, FJ 5; y 299/2000, FJ 10).

Aunque el Tribunal no emplee esta expresión en el análisis desde la perspectiva interna, parece claro que lo que en estos casos se valora es la intensidad de la lesión del derecho fundamental. Y, de un análisis de la jurisprudencia del Tribunal, se desprende claramente que lo que en este último caso permite calificar la lesión como leve o de baja intensidad es que no pueda descartarse que la injerencia hubiese podido llevarse a cabo respetando todas las exigencias constitucionales (en este sentido, SSTC 81/1998, FJ 5; 299/2000, FJ 10; y 167/2002, FJ 8)⁵¹.

Este primer punto, sin embargo, no es decisivo. En segundo lugar, es preciso también analizar en todo caso el «resultado» de la vulneración (SSTC 81/1998, FJ 4; 49/1999, FJ 14; 94/1999, FJ 6; 239/1999, FJ 8; y 299/2000, FJ 10), esto es «el conocimiento obtenido a través de la injerencia practicada inconstitucionalmente» (STC 81/1998, FJ 5; 299/2000, FJ 10), lo que, seguramente, nos da una aproximación a la intensidad de la conexión causal entre la prueba originaria y la derivada. En este sentido, el Tribunal distingue entre lo que denomina datos «neutros» o «irrelevantes» de aquellos otros que resultan «indispensables» y «determinantes» por sí solos para obtener la prueba derivada incriminatoria (STC 81/1998, FJ 5; 171/1999, FJ 16; y 299/2000, FJ 10). De este modo, por ejemplo, no es

⁵¹ En las SSTC 81/1998 (FJ 5), 299/2000 (FJ 10), y 167/2002 (FJ 8), el Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que, a partir de este tipo de infracciones, no puede afirmarse apriorísticamente que el presupuesto legitimador de la injerencia en el derecho fundamental «no concurriese íntegramente en la realidad y, por lo tanto, que la injerencia no hubiese podido llevarse a cabo respetando todas las exigencias constitucionales inherentes a la intervención de las comunicaciones telefónicas».

lo mismo conocer por la intervención telefónica inconstitucional que el sospechoso iba a efectuar una visita, que obtener la información de que en un momento y lugar precisos se iba a efectuar la entrega de cierta cantidad de droga. En definitiva, se trata, una vez más, de determinar si la prueba inculpativa derivada se hubiera obtenido, razonablemente, sin la intervención o injerencia practicada inconstitucionalmente y, en última instancia, sin la vulneración del derecho (SSTC 81/1998, FJ 5; 239/1999, FJ 8; y 299/2000, FJ 10), para lo cual hay que atender, no solo a la naturaleza de los datos obtenidos con la vulneración del derecho, sino también a las circunstancias concurrentes en el caso.

Mediante la valoración de la intensidad de la conexión causal entre la prueba directa y la derivada a la hora de constatar la existencia de la denominada «conexión de antijuridicidad», se vienen a importar las que en los Estados Unidos se conocen como «doctrina del “descubrimiento inevitable”» (así, aunque la prueba originaria haya resultado determinante para obtener la derivada, es posible romper la conexión de antijuridicidad si, de todos modos, porque existía otra línea de investigación abierta, se hubiera llegado al mismo descubrimiento)⁵² y «de “la contaminación atenuada”»⁵³ que en Norteamérica constituyen, una vez más, excepciones a la aplicación de la *exclusionary rule*.

Extrapolando la doctrina a la que me vengo refiriendo al ámbito tributario resulta que si se obtienen, por ejemplo, libros, registros o documentos del obligado tributario en el curso de un registro domiciliario en el que se ha vulnerado el artículo 18.2 CE, y en tales libros aparecen operaciones con trascendencia tributaria realizada con terceros, tales pruebas, en principio, no tienen que ser excluidas de valoración si la Inspección ya hubiera iniciado actuaciones de obtención de información cerca de dichos terceros. Digo «en principio», porque en estos casos puede que deban ser excluidas si, al analizar la vulneración desde la perspectiva externa, se llega a la conclusión de que los inspectores actuaron, *v. gr.*, dolosamente.

⁵² La excepción del «descubrimiento inevitable» fue acogida por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en la resolución del caso *Nix v. Williams* (II), 467 U. S. 431 (1984). De conformidad con esta excepción, cuando la prueba ilícita cuya validez se discute hubiera sido descubierta ausente la vulneración de la garantía constitucional –inevitablemente– su admisibilidad en el proceso penal resulta constitucional.

⁵³ En virtud de esta excepción puede utilizarse en el proceso una prueba que no hubiera sido descubierta de no haberse producido la conducta ilegítima del poder público si la conexión causal entre la conducta ilícita y la adquisición de la prueba está suficientemente atenuada [sobre este particular, véanse los asuntos *Wong Sun v. United States*, 371 U. S. 471 (1963); *Brown v. Illinois*, 422 U. S. 590 (1975); *Hudson v. Michigan*, 547 U. S. 586 (2006); y *Utah v. Strieff*, 136 S. Ct. 2056 (2016)].

a.3) Sobre el llamado *juicio de experiencia*

Desde la STC 81/1998 el máximo intérprete de nuestra Constitución ha considerado que la determinación de si el conocimiento derivado de la vulneración del derecho fundamental fue o no indispensable y determinante para la obtención de la prueba que fundamentó la condena no constituye «en sí misma un hecho, sino un *juicio de experiencia* acerca del grado de conexión que determina la pertinencia o impertinencia de la prueba cuestionada». En consecuencia –señaló la STC 81/1998 y se ha venido reiterando desde entonces– no se halla exento del control del Tribunal Constitucional, pero «dado que, en principio, corresponde a los Jueces y Tribunales ordinarios» el examen del Tribunal «ha de ceñirse a la comprobación de la *razonabilidad* del mismo» (FJ 5).

Expresada así la doctrina había que entender en principio que, conforme a la citada Sentencia, ese llamado «juicio de experiencia» se desarrollaría en el ámbito del análisis desde la *perspectiva interna* de la conexión de antijuridicidad y se reduciría a la determinación de la que he calificado como *intensidad de la conexión causal*.

En la mayoría de las Sentencias, sin embargo, el Tribunal atribuye a los órganos de la jurisdicción ordinaria el análisis *tanto desde la perspectiva interna como desde la externa*. Así, en la STC 167/2002 el Pleno del Tribunal señala que «la determinación de la existencia del nexo de antijuridicidad (*sic*) entre las pruebas originarias y las derivadas» constituye «un juicio de experiencia acerca del grado de conexión que determina la pertinencia o impertinencia de las pruebas cuestionadas, la cual, en principio, corresponde a los Jueces y Tribunales ordinarios» (FJ 6)⁵⁴. Y, asimismo, ha venido señalando que este juicio de experiencia acerca del grado de conexión que determina la pertinencia o impertinencia de la prueba cuestionada o, lo que es igual, sobre la importancia del papel que ha de atribuirse al conocimiento derivado de las pruebas obtenidas con vulneración inmediata del derecho en la obtención de otras pruebas corresponde, en principio, a los Jueces y Tribunales ordinarios. De modo que el máximo intérprete de la Constitución ha de ceñirse a la comprobación de la «razonabilidad» o «no arbitrariedad» del mismo (entre otras, STC 81/1998, FJ 5; 49/1999, FJ 14; 171/1999, FJ 15; 239/1999, FJ 8; 50/2000, FJ 4; 299/2000, FJ 9; 171/1999, FJ 4; 28/2002, FJ 4; 167/2002, FJ 6; 70/2007, FJ 7; y 197/2009, FJ 10).

⁵⁴ Se pronuncian también, en este sentido, SSTC 259/2005, FJ 7; y 26/2006, FJ 11.

Y aunque en la práctica totalidad de los casos el máximo intérprete de nuestra Constitución circunscribe el juicio de experiencia que corresponde a los órganos de la jurisdicción ordinaria a la indagación sobre la existencia o no de conexión de antijuridicidad, es evidente que, como pone de manifiesto la STC 28/2002 (FJ 5), compete asimismo a los jueces y tribunales la determinación en cada caso de la existencia de conexión natural entre las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y otras que pudieran haberse traído al proceso. En otras palabras, corresponde a los jueces y tribunales, a través también del denominado juicio de experiencia, una vez constatada la existencia de relación de causalidad, la calificación de una prueba como derivada.

Enjuiciada la existencia o no de conexión causal y conexión de antijuridicidad entre las pruebas resulta necesario que el órgano judicial explicité las razones que le han llevado a adoptar su decisión. La razonabilidad del juicio de experiencia –señala a este respecto la STC 28/2002– «está subordinada a la “explicitación de las razones”» que llevan al órgano judicial a la conclusión de la falta de conexión causal entre las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y las que se han utilizado para fundamentar la condena, y «a que tales razones sean suficientes para fundamentarlo» (FJ 5). Es por esto que, como subrayan, *v. gr.*, las SSTC 171/1999 (FJ 15), 299/2000 (FJ 5) y 167/2002 (FJ 6), cuando los órganos de la jurisdicción ordinaria no se han pronunciado sobre la existencia o no de conexión de antijuridicidad entre las pruebas originarias y las derivadas (es el caso enjuiciado, por ejemplo, en las SSTC 139/1999, 119/1989, 49/1999, 259/2005, y 26/2006) o cuando han decidido en virtud de la valoración conjunta de todas ellas (así sucedió en los supuestos examinados en las SSTC 49/1999 y 171/1999), el Tribunal Constitucional, tras declarar la vulneración del derecho fundamental y la ineptitud de las pruebas originarias para fundar la condena, ha anulado las Sentencias condenatorias y ha ordenado retrotraer las actuaciones para que los órganos judiciales decidieran si la ilicitud de las pruebas rechazadas se extiende a las restantes –esto es, si entre unas y otras existe conexión de antijuridicidad– y, en caso de que la respuesta fuera negativa, proceda a valorarlas a los efectos de decidir si estas últimas constituyen prueba suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia del demandante de amparo.

a.4) El análisis desde la *perspectiva externa*

La perspectiva interna no es suficiente a los efectos de determinar si la ilicitud constitucional de las pruebas obtenidas directamente con la vulneración del derecho fundamental contagia a las indirectas o derivadas de las mis-

mas. Porque, como señalaba la STC 81/1998, una vez negada la conexión de antijuridicidad desde el punto de vista de la índole y el resultado de la violación del derecho, esta podría resultar afirmada a partir del examen de las «necesidades esenciales de tutela del mismo» (FJ 6; SSTC 49/1999, FJ 14; 94/1999, FJ 6; 171/1999, FFJJ 4 y 15; y 171/1999, FJ 4).

Dicho de otro modo, aunque se llegara a la conclusión de que, dada la escasa intensidad de la lesión del derecho fundamental y de la conexión causal entre la prueba directa e indirecta, esta última podría haberse obtenido respetando las garantías constitucionales, de las circunstancias concurrentes puede derivarse no obstante la necesidad de prohibir la valoración de las pruebas derivadas porque, de otro modo, al admitirlas pese a que tienen su origen en el «aprovechamiento de la lesión del derecho fundamental» (STC 161/1999, FJ 4), se estaría «incentivando la comisión de infracciones del derecho y, por lo tanto, privándole de una garantía indispensable para su efectividad» (SSTC 81/1998, FJ 6; y 239/1999, FJ 8). Así, cobra sentido la afirmación de que las perspectivas interna y externa son «complementarias» (por todas, SSTC 259/2005, FJ 7; y 26/2006, FJ 11), de manera que, aunque se llegue a la conclusión de que la intensidad de la lesión del derecho fundamental ha sido mínima y de la escasa conexión causal entre la prueba originaria y la derivada, hay que realizar el análisis desde la perspectiva externa.

En qué casos la valoración de las pruebas derivadas pudiera incentivar las vulneraciones del derecho fundamental es algo que debe determinarse analizando tres factores, dos de naturaleza endógena y otro exógeno al derecho. Es evidente que si lo que se trata de dilucidar es la necesidad de protección de un derecho hay que estar a la intensidad de la necesidad de su tutela, lo que, conforme se deduce de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, depende de la «trascendencia que hay que otorgar al derecho fundamental en la actualidad y su vulnerabilidad» (STC 81/1998, FJ 6)⁵⁵ o, lo que es igual, la índole del derecho vulnerado (SSTC 94/1999, FJ 6; y 239/1999, FJ 8).

En segundo lugar, debe medirse también el grado de culpabilidad en quien lesiona el derecho, elemento cuya apreciación depende fundamental-

⁵⁵ Así, en la STC 81/1998, el Tribunal ponía de manifiesto la necesidad de partir del hecho de que la necesidad de tutela del derecho fundamental al secreto de las comunicaciones telefónicas es «especialmente intensa, tanto porque dicho derecho, a consecuencia de los avances tecnológicos, resulta fácilmente vulnerable, cuanto porque constituye una barrera de protección de la intimidad, sin cuya vigencia efectiva podría vaciarse de contenido el sistema entero de los derechos fundamentales» (FJ 6). Por su parte, la STC 94/1999, señalaba que «el derecho fundamental vulnerado –la inviolabilidad domiciliaria–, del que el recurrente era titular, es de los que definen su estatuto procesal básico, su más propio entorno jurídico, al proteger de forma instrumental su vida privada, sin cuya vigencia efectiva podría, también, vaciarse de contenido el sistema entero de los derechos fundamentales» [FJ 7 a)].

mente de si los poderes públicos han vulnerado el derecho «intencionalmente» (por «dolo») o por «negligencia grave» (o «culpa grave») [SSTC 81/1998, FJ 6; 94/1999, FJ 6; 171/1999, FFJJ 15 y 16; 238/1999, FJ 3; y 239/1999, FJ 8]⁵⁶. Este criterio se conecta claramente en algunas sentencias –como las SSTC 81/1998, FJ 6; y 171/1999, FJ 16– con la necesidad de disuadir futuras violaciones por parte de los poderes públicos de derechos fundamentales orientadas a la obtención de pruebas. Repárese en que la necesidad de disuasión –el *deterrent effect* al que alude la jurisprudencia norteamericana– no opera como canon independiente, sino como un argumento a mayor abundamiento para excluir la prueba, nunca para admitirla.

En relación con este criterio e integrando mi posición con la mantenida por el Tribunal Constitucional podría afirmarse que la concurrencia de culpabilidad en la violación del derecho constituye requisito *sine qua non* para la aplicación de la regla de exclusión (lo reitero una vez más: solo las vulneraciones culpables de derechos fundamentales determinan la prohibición de valoración de los medios de prueba ilegítimamente obtenidos). Siempre que en la actuación pública concorra alguna forma de culpabilidad habrá de excluirse la prueba «directa». En la exclusión de la prueba derivada, sin embargo, es asimismo relevante –*rectius*: determinante– el grado de culpabilidad concurrente en quien lesionó el derecho. Cuando se trata de pruebas derivadas, en efecto, la necesidad de exclusión es directamente proporcional al grado de culpabilidad con el que se operó la violación de la garantía constitucional: a mayor grado de culpabilidad, mayor necesidad de exclusión y a menor grado de culpabilidad, menor necesidad de tutela del derecho fundamental vulnerado y, en consecuencia, de aplicación de la interdicción de valoración de la prueba «derivada» o «refleja».

⁵⁶ «[H]a de valorarse en primer término –aclara la STC 81/1998– que en ningún momento consta en los hechos probados ni puede inferirse de ellos que la actuación de los órganos encargados de la investigación penal se hallase encaminada a vulnerar el derecho al secreto de las comunicaciones. La inconstitucionalidad sobreviene por la falta de expresión de datos objetivos que, más allá de las simples sospechas a las que hace referencia la solicitud policial,...., se estimaron necesarios por el Tribunal Supremo para que la medida pudiera adoptarse respetando las exigencias constitucionales. Pero, lo cierto es que esa doctrina, sin duda respetuosa del derecho fundamental, no es acogida de modo unánime por los Jueces y Tribunales. Ese dato excluye tanto la intencionalidad como la negligencia grave y nos sitúa en el ámbito del error, frente al que las necesidades de disuasión no pueden reputarse indispensables desde la perspectiva de la tutela del derecho fundamental al secreto de las comunicaciones» (FJ 6; en el mismo sentido, STC 171/1999, FJ 16). En la STC 94/1994 el Tribunal llegaba a la conclusión de que se vulneró el derecho a un proceso con todas las garantías, entre otros motivos, porque no cabía excluir la negligencia en la vulneración por los agentes policiales del derecho al a inviolabilidad del domicilio del recurrente [FJ 7 d)]. Y, en fin, en la STC 238/1999, se subrayaba a este respecto lo siguiente: «no consta que la intervención de los órganos encargados de la investigación penal estuviese encaminada a vulnerar el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones de manera intencionada o que la misma sea producto de una negligencia grave» (FJ 3).

Y, en tercer lugar, el Tribunal, con la finalidad de determinar la necesidad de tutela del derecho fundamental, vuelve a tomar en consideración la intensidad o entidad objetiva de la lesión del derecho cometida (entre otras, SSTC 81/1998, FJ 6; 94/1999, FJ 6; 171/1999, FJ 16; 239/1999, FJ 8; y 138/2001, FJ 8), aunque parece que la misma se examina con el fin de comprobar la intencionalidad en la vulneración del derecho⁵⁷.

Del enjuiciamiento de estos tres factores se deducirá, finalmente, si la necesidad de tutela inherente al derecho fundamental vulnerado quedó satisfecha en el caso concreto con la prohibición de valoración de la prueba directamente constitutiva de la lesión, o si, por el contrario, dicha prohibición debe extenderse también a las pruebas derivadas de aquella.

Finalmente, no puedo dejar de señalar que los que acabo de exponer son, con carácter general, los parámetros que emplea el Tribunal para dilucidar si las pruebas ilícitamente obtenidas o las derivadas de aquellas pueden ser o no valoradas en el proceso *ex* artículo 24.2 CE. No obstante, en ocasiones –ciertamente puntuales– se alude a otros criterios. Así, a veces parece que se considera que la necesidad de exclusión de las pruebas es mayor cuando estas se pretenden utilizar frente a quienes han sido víctimas de la vulneración del derecho fundamental⁵⁸. Otras veces se alude claramente a la «fiabilidad del re-

⁵⁷ «Tampoco la entidad objetiva de la vulneración cometida –decía la STC 81/1998, FJ 6– hace pensar que la exclusión del conocimiento obtenido mediante la intervención de las comunicaciones resulte necesaria para la efectividad del derecho, pues no estamos ante una injerencia llevada a cabo sin intervención judicial, ni nos hallamos ante una intervención acordada por resolución inmotivada (...).– En el caso que nos ocupa, la justificación aducida por la Policía Judicial y acogida explícitamente por el Juez determina el posible delito, cuya gravedad está fuera de toda duda, y expresa, junto a esa precisión imprescindible, algunos de los presupuestos de la intervención de las comunicaciones, por más que, en este punto concreto, esto es, en orden a la expresión de los fundamentos justificativos, haya sido declarada insuficiente» (FJ 6; a la misma conclusión se llega en la STC 171/1999, FJ 16, en la que se subraya que se trataba de una «injerencia llevada a cabo con una autorización judicial insuficientemente motivada, pero no carente de todo punto de ella»). Por su parte, la STC 94/1999 señalaba que «la entidad de la lesión (ausencia de la autorización judicial constitucionalmente prevista como garantía del derecho) es máxima, lo que justifica una paralela necesidad de disuasión de quienes protagonizan tales comportamientos» [FJ 7 c)]. La misma conclusión alcanza la STC 138/2001 cuando señala: «[t]ampoco la entidad objetiva de la vulneración cometida hace pensar que la exclusión del conocimiento obtenido mediante la intervención de las comunicaciones resulte necesaria para la efectividad del derecho, pues no nos encontramos ante una injerencia llevada a cabo sin autorización judicial ni con una autorización carente de motivación sino con un Auto judicial insuficientemente motivado. Por tanto, (...), la necesidad de tutela inherente al derecho al secreto de las comunicaciones quedó satisfecha con la no valoración de la prueba directamente constitutiva de la lesión» (FJ 8).

⁵⁸ Ya en la STC 49/1999, el Tribunal advertía que utilizar las pruebas ilícitamente obtenidas «en un proceso penal contra quienes fueron víctimas de la vulneración del derecho fundamental ha de estimarse, en principio, contrario a su derecho a un proceso justo» (FJ 12). Más tarde, en la STC 94/1999, se subrayaba que en el caso enjuiciado «la vulneración se aduce frente al propio recurrente y sus efectos se utilizan directamente para condenarle, provocando así un evidente desequilibrio a favor de quien recaba instrumentos probatorios con desprecio de los derechos fundamentales de otro y en contra el recurrente en amparo» [FJ 7 b); véase también en este sentido el FJ 6]. En cambio, en la STC 238/1999, el Tribunal pone

sultado probatorio» como argumento a mayor abundamiento para determinar si procedía o no, desde la perspectiva constitucional, excluir la valoración de la prueba⁵⁹.

b) Los parámetros *determinantes* de la exclusión de la prueba derivada: la *intensidad de la conexión causal* y/o el *grado de culpabilidad* del artífice de la lesión del derecho

Como hemos visto, el Tribunal considera que los análisis desde las perspectivas interna y externa son «complementarios». No obstante, un examen detenido de sus pronunciamientos permite concluir que no siempre resulta necesario acudir a estos dos criterios o tests para determinar la existencia de una relación de dependencia jurídica entre las pruebas directas y las derivadas de la violación del derecho fundamental. Y es que en la aplicación de la doctrina que vengo comentando a los casos concretos, amén de los supuestos en los que el Tribunal enjuicia la concurrencia tanto de la perspectiva interna como de la externa para establecer la existencia de dependencia jurídica entre las pruebas directas y las derivadas, frecuentemente resulta que:

– Si se llega a la conclusión de que la conexión causal entre las pruebas directas y las derivadas es intensa –esto es, que la información recabada a través de las primeras fue decisiva o determinante para la obtención de las segundas–, con carácter general, ya no es preciso realizar el análisis desde la perspectiva externa: se aprecia la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y la necesidad de exclusión de las pruebas derivadas.

Así se procede, *v. gr.*, en la STC 50/2000, en la que, una vez que se constata que las pruebas derivadas están indisolublemente conectadas con las originarias, se declaran nulas sin más trámites. Lo mismo sucede en la STC 299/2000, en la que el Tribunal, una vez que llega a la conclusión de que el conocimiento derivado de la injerencia en el derecho fundamental –el derecho al secreto de las comunicaciones– fue indispensable o determinante de la ocupación del tabaco (FJ 10), declara la vulneración del derecho sustantivo y del derecho a la presunción de inocencia sin entrar en el análisis desde la perspectiva externa. Y, en fin, también en la STC 167/2002 el Pleno del Tribunal,

de manifiesto que la intervención telefónica contraria al artículo 18.3 CE tuvo lugar en relación con una persona distinta del recurrente en amparo (FJ 3). En la STC 239/1999, se pasa a decir que «posee “capital relevancia” el hecho de que la vulneración del derecho fundamental sustantivo sea empleado o sus efectos se utilicen directamente para condenar al recurrente, provocando así un evidente desequilibrio en favor de quien recaba instrumentos probatorios con desprecio de los derechos fundamentales de otro y en contra del que será condenado» (FJ 8).

⁵⁹ Así sucede, *v. gr.*, en la STC 94/1999, FJ 7 e).

tras apreciar que no existen elementos que permitan inferir que la identificación de los recurrentes y el conocimiento de su participación en la actividad delictiva investigada hubiera sido posible sin la intervención telefónica contraria al artículo 18.3 CE, declara la existencia de conexión de antijuridicidad sin ulteriores consideraciones (FJ 8).

– Constatada la escasa intensidad de la conexión causal entre la prueba directa y la derivada –la información apprehendida a través de la prueba directa era neutra e irrelevante– se analiza de todas formas la concurrencia de la perspectiva externa, esto es, si la necesidad de tutela del derecho vulnerado reclama la exclusión del elemento de prueba derivado. Afirmada esta necesidad se ha venido entendiendo que la valoración de la prueba resulta contraria al artículo 24.2 CE.

– Y, en ciertos casos, incluso se analiza directa y exclusivamente la perspectiva externa para determinar la validez *ex Constitutione* de la prueba derivada, omitiéndose el enjuiciamiento desde una perspectiva interna (*v. gr.*, en la STC 94/1999, FJ 7).

A la luz, por tanto, de estas premisas puede concluirse que los análisis desde las perspectivas interna y externa, que el máximo intérprete de nuestra Constitución viene calificando como «complementarios», en realidad, no son tales. En ocasiones, ciertamente, *se complementan*; otras veces, se aplican *subsidiariamente* (a falta de dependencia jurídica de las pruebas desde la perspectiva interna, se entra a valorar dicha dependencia desde la perspectiva externa y, apreciada esta última, se concluye afirmando la existencia de «conexión de antijuridicidad»); y la mayoría de las veces se emplean *de forma alternativa* (constatada la dependencia jurídica de las pruebas desde la perspectiva interna no se entra a valorar la externa y viceversa: verificada dicha dependencia desde la perspectiva externa se obvia el análisis desde la perspectiva interna).

Y a fortiori, pese a que en el análisis de la conexión de antijuridicidad se suele aludir a dos criterios para analizar la perspectiva interna y tres para enjuiciar la externa, el Tribunal no siempre aplica todos estos criterios establecidos en la STC 81/1998 para dilucidar si la valoración en el correspondiente proceso o procedimiento de la prueba derivada resulta compatible con el derecho a un proceso con todas garantías. Constituye un claro ejemplo la STC 138/2001 en la cual en el examen de la conexión de antijuridicidad desde la perspectiva interna el Tribunal solo analiza la intensidad de la conexión causal, y en el análisis de la externa la entidad objetiva de la vulneración (FJ 8); o la STC 171/1998 (FJ 16) en la que solo se examina la intensidad de la conexión natural (desde la perspectiva interna), la existencia o no de culpa-

bilidad en quien lesiona el derecho y la entidad objetiva de dicha vulneración (desde la perspectiva externa), entidad objetiva que, como ya sabemos, suele examinarse con el fin de comprobar la intencionalidad en la vulneración del derecho (esto es, el segundo de los criterios que conforman la perspectiva externa).

En puridad, por tanto, puede concluirse que son principalmente dos los criterios que condicionan la decisión del Tribunal a la hora de determinar si procede o no la exclusión de la prueba derivada, a saber: la intensidad de la lesión del derecho fundamental (desde la perspectiva interna) y la existencia o no de culpabilidad en la vulneración de la garantía constitucional (desde la externa).

De esta constatación –y de la anterior: los análisis desde las perspectivas interna y externa con frecuencia se aplican subsidiaria o alternativamente– se desprende que basta con que la información conocida a través de la prueba directa sea decisiva o determinante para el hallazgo de la prueba derivada o que el grado de culpabilidad de quien lesionó el derecho fuera máximo –de cualquiera de los dos parámetros anteriores– para que la valoración de la prueba derivada resulte contraria al derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el artículo 24.2 CE.

4. RECAPITULACIÓN FINAL

Sintetizando, pues, las principales ideas expuestas en estas páginas, resulta que la regla de exclusión, que se orienta a la salvaguarda del *sistema* de derechos fundamentales en su conjunto y encuentra anclaje constitucional en el derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el artículo 24.2 CE (lo que determina su aplicación *directa* al proceso penal; *modalizada* al procedimiento tributario sancionador; e *indirecta* o *refleja* a los procedimientos de aplicación de los tributos) puede definirse o delimitarse definitivamente como la prohibición de *valoración* de pruebas directamente obtenidas (pruebas «directas») mediante vulneraciones *culpables* de derechos fundamentales sustantivos o procesales, propios o de un tercero, cualquiera que sea la finalidad –sancionatoria o no– que se persiga con dicha valoración, así como de las pruebas que traen causa y se han obtenido –existencia de conexión causal– a partir del conocimiento adquirido a través de las pruebas directas (pruebas «derivadas») siempre que, concurriendo las mismas circunstancias anteriores, entre estas y aquellas exista una relación de dependencia jurídica cuya concurrencia habrá de determinarse atendiendo, fundamental-

mente, a la intensidad de la conexión causal entre la prueba directa y la derivada y/o al grado de culpabilidad con el que actuó quien en su día lesionó el derecho fundamental.

Así, pues, cuanto mayor sea el grado de conexión existente entre las pruebas cuya legitimidad se cuestiona y/o el grado de culpabilidad en quien lesiona el derecho más imperiosa será también la necesidad, *ex* artículo 24.2 CE, de exclusión del acervo probatorio recabado. Y a la inversa: cuanto menor sea la conexión causal existente entre las pruebas (o, lo que es igual, menos demostrado esté que unas pruebas se han obtenido a partir del conocimiento proveniente de otras) y/o el grado de culpabilidad de quien vulneró el derecho, más posibilidades existirán de que los medios de prueba obtenidos –o, al menos, de algunos de ellos (la prueba «directa» habrá de excluirse siempre que la vulneración de la garantía constitucional se hubiera producido culpablemente)– sirva para enervar la presunción de inocencia de quien supuestamente cometió el delito o sanción que se trata de castigar.

Extrapolando estas conclusiones al específico ámbito tributario resulta que la garantía constitucional de exclusión de pruebas ilegítimamente obtenidas deducible del artículo 24.2 CE prohíbe la valoración de pruebas directamente obtenidas por la Administración tributaria mediante vulneraciones culpables de derechos fundamentales de los obligados tributarios –sustantivos o procesales propios o de un tercero– ya pretendan utilizarse tales pruebas en el seno de un procedimiento tributario sancionador o en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos. Asimismo, proscribire la valoración de los elementos de prueba que traigan causa y se hayan obtenido –existencia de conexión causal– a partir del conocimiento adquirido a través de las pruebas directas siempre que, concurriendo las mismas circunstancias anteriores, entre estas y aquellas exista una relación de dependencia jurídica cuya concurrencia habrá de determinarse atendiendo, fundamentalmente, a la intensidad de la conexión causal entre la prueba directa y la derivada y/o al grado de culpabilidad del funcionario al servicio de la Hacienda Pública que en su día lesionara el derecho fundamental.

Y, finalmente, y pese a lo que con frecuencia se afirma, acotada o *delimitada* en estos términos la prohibición de valoración de la prueba ilícita, esta garantía tiene carácter *absoluto* o, lo que es igual, no es susceptible de ponderación con otros derechos, bienes y valores constitucionalmente reconocidos (tales como el descubrimiento de la verdad material y la represión de los ilícitos o, por lo que a nosotros interesa, el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas establecido en el artículo 31.1 CE) y, menos aún, de cesión o sacrificio ante estos últimos.

CAPÍTULO 13

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y LA MOTIVACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

JESÚS CUDERO BLAS

Magistrado del Tribunal Supremo excedente
Of counsel de Garrigues

SUMARIO: 1. El principio de proporcionalidad en materia sancionadora. Su inclusión en el artículo 25.1 de la Constitución. Doctrina de los tribunales (nacionales e internacionales) al respecto. 2. El principio de proporcionalidad en materia sancionadora en la concreta actividad de imposición de sanciones tributarias: la importancia de la motivación del acuerdo sancionador y la asimetría con la labor de los jueces penales. 3. La sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección Cuarta) 2596/2025, de 5 de junio (casación 2014/2023). 4. Conclusiones. Bibliografía.

1. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA SANCIONADORA. SU INCLUSIÓN EN EL ARTÍCULO 25.1 DE LA CONSTITUCIÓN. DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES (NACIONALES E INTERNACIONALES) AL RESPECTO

No resulta ocioso comenzar esta breve aportación a la obra colectiva en recuerdo del admirado y queridísimo Ángel Agualló Avilés recordando que el

principio de proporcionalidad en el establecimiento por el legislador de penas y sanciones por la comisión de delitos o infracciones administrativas forma parte del contenido del principio de legalidad y, como consecuencia de ello, del derecho fundamental previsto en el artículo 25.1 de la Constitución Española.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en distintas sentencias sobre la necesaria y adecuada proporción entre la conducta infractora y la sanción prevista, si bien –en no pocos de esos pronunciamientos– la doctrina establecida no solo deja un extraordinario margen de apreciación al legislador para determinar aquella proporción, sino que reduce el alcance de la intervención del tribunal de garantías a supuestos en los que se identifique lo que ha venido en llamarse «*un patente derroche inútil de coacción*».

El Tribunal Constitucional (por todas, SSTC núms. 55/1996, de 28 de marzo, 60/2010, de 7 de octubre, o 74/2022, de 14 de junio) ha destacado, en efecto, las limitaciones en la cognición de la afectación constitucional de una supuesta quiebra del principio de proporcionalidad teniendo en cuenta «la potestad exclusiva del legislador para configurar (...) “la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo”», lo que obliga al propio máximo intérprete de la Constitución a ser «muy cauteloso» a la hora de «verificar que la norma penal (o la sancionadora en el ámbito administrativo) “no produzca un patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho”».

El principio en estudio no solo deriva del de legalidad previsto en la Constitución (asociado, por tanto, al derecho fundamental de su art. 25), sino que está presente en normas con rango de ley, como es el caso del artículo 178 de la Ley General Tributaria (que –como «principio de la potestad sancionadora»– reconoce el de «proporcionalidad») o el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que se refiere también a este principio.

Pero es que, además, la proporcionalidad como canon de enjuiciamiento de la legalidad de las infracciones y sanciones se desprende inequívocamente de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), que ha señalado sin ambages (por todas, SSTEDH de 14 de mayo de 2013 –Caso N. KM vs Hungría– o de 9 de octubre de 2018 –caso Gyrllyan contra Rusia–) que el respeto del principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 1 del Protocolo exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales y que la sanción impuesta no solo debe reflejar la gravedad de la infracción, sino que resulta imperativo que «al determinar la

sanción y fijar el importe de la multa se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto».

Y, por supuesto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se refiere reiteradamente al principio de proporcionalidad, señalándose (v. STJUE 8 de mayo de 2008, Ecotrade, asunto C-95/07) que para apreciar si una sanción es conforme a tal principio «es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía».

Concretamente, sobre la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario se ha pronunciado el TJUE en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, asunto C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Warzywna, asunto C-935/19) en relación con la previsión (en las legislaciones húngara y polaca) de sanciones que consisten en un porcentaje fijo sobre la cantidad dejada de declarar o declarada indebidamente, aun cuando la infracción cometida no haya supuesto una pérdida de recaudación.

Y lo que se desprende de aquellas sentencias no es otra cosa que la declaración de que sanciones de esa naturaleza infringen el principio de proporcionalidad por referirse a un porcentaje fijo de una cuota que, realmente, es ficticia en la medida en que el comportamiento infractor no implica pérdida de recaudación y ha sido impuesta al margen de toda idea de fraude fiscal.

Nuestro Tribunal Supremo ha aplicado la doctrina emanada del Tribunal de Luxemburgo en dos sentencias recientes (de 25 y 26 de julio de 2023, dictadas respectivamente en los recursos de casación núms. 5234/2021 y 8620/2021) afirmando, muy resumidamente,

(i) que la imposición de una sanción consistente en un porcentaje fijo sobre las cuotas no consignadas en la autoliquidación del impuesto por operaciones en las que resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo siempre que no se haya producido perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública vulnera el principio de proporcionalidad, «al no poder modularse en base al perjuicio económico y el ánimo fraudulento, pues ninguno de estos dos elementos concurre»,

(ii) que tal principio se conculca cuando la previsión de la sanción atiende a «parámetros automáticos sin tener en cuenta las circunstancias del caso»,

(iii) que los órganos judiciales son competentes para anular las sanciones impuestas por la Administración Tributaria cuando aprecien que vulneran el principio de proporcionalidad, y ello sin necesidad de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE, ya que el reenvío resulta innecesario, pues hay acto aclarado (en las sentencias citadas) y

(iv) que tampoco es necesario en este supuesto plantear una cuestión de inconstitucionalidad teniendo en cuenta el principio de primacía del Derecho de la UE, que impone que el derecho nacional se debe inaplicar cuando sea contrario al de la UE.

Si se analiza detenidamente toda la doctrina expuesta, forzoso resulta extraer una primera consecuencia: la actividad sancionadora no es –ni puede ser– una actividad «discrecional», sino reglada, en cuanto a través de ella se aplican unas normas jurídicas que –en lo que ahora importa– deben ser «proporcionadas».

En el terreno normativo, esa proporcionalidad –como hemos visto– implica necesariamente que la determinación de la sanción que puede imponerse se efectúe en atención a la naturaleza y gravedad del comportamiento infractor y teniendo en cuenta, en todo caso, «las circunstancias individuales del caso concreto».

2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA SANCIONADORA EN LA CONCRETA ACTIVIDAD DE IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS: LA IMPORTANCIA DE LA MOTIVACIÓN DEL ACUERDO SANCIONADOR Y LA ASIMETRÍA CON LA LABOR DE LOS JUECES PENALES

Al resultar obligado que el aplicador del ordenamiento jurídico sancionador se atempere en su totalidad a los parámetros de tipicidad y proporcionalidad previstos en la norma que prevé la infracción y acota su castigo adquiere una importantísima relevancia la motivación del concreto acto administrativo por el que se impone una sanción.

Sabemos que la motivación –lo ha dicho el Tribunal Supremo hasta la saciedad en innumerables pronunciamientos cuya cita resulta ociosa– no es una simple cortesía de la Administración para con el ciudadano, sino que constituye un riguroso requisito de validez del acto administrativo correspondiente, sobre todo si este es de gravamen, hasta el punto de poder afirmarse que una actuación administrativa inmotivada debe reputarse, por esta sola circunstancia, como arbitraria.

Y sabemos también que la motivación –que no necesariamente ha de ser exhaustiva– solo es idónea cuando permite conocer al interesado cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales que fundamentan la decisión, por lo que no cumplirán este requisito las justificaciones estereotipadas que no permitan conocer el proceso lógico y jurídico efectuado por el órgano.

Es llano que el acto sancionador tiene que concretar la conducta infractora identificada en el procedimiento; tiene que explicitar también el acervo probatorio del que dispone para dar por probada aquella conducta; ha de justificar su subsunción en la infracción prevista en el precepto aplicable, identi-

ficándolo con claridad; y debe motivar de manera suficiente que concurre en el comportamiento del supuesto infractor dolo o negligencia como formas de la culpabilidad.

Pero debe también –y aquí es donde entra en juego el principio de proporcionalidad– detallar las circunstancias modificativas de la responsabilidad que considera que concurren en el sujeto sancionado y explicitar la razón por la que se impone a dicho sujeto una específica sanción y cuál es su cuantía.

En el ámbito penal, los órganos judiciales deben motivar la concreta pena que se impone a los condenados mediante un razonamiento específico que permita identificar las razones por las que la pena es la efectivamente impuesta y no otra de las posibles.

Han de hacerlo, concretamente, teniendo en cuenta (i) la pena prevista en el tipo penal que resulta aplicable, (ii) las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal que aprecian y (iii) la significación o relevancia de las atenuantes o agravantes en los términos autorizados por las previsiones legales, lo que les obligará a justificar también por qué la pena se impone en uno u otro grado de los posibles y cuál es la extensión específica de la misma una vez identificado ese grado.

Lo que ocurre es que –a diferencia de lo que acontece en el ámbito administrativo sancionador– el ordenamiento penal facilita enormemente al juez la «aplicación» del principio de proporcionalidad al dictar sus sentencias condenatorias porque la «regulación» legal contiene numerosas reglas para atemperar la pena impuesta a las circunstancias del caso y a la actuación concreta del penado.

Un análisis somero de nuestro actual Código Penal permite afirmar sin género de dudas cómo este esencial texto respeta el principio de proporcionalidad.

No es solo que los delitos y las penas se califiquen como graves, menos graves y leves, sino que todas las penas que pueden imponerse tienen un mínimo y un máximo (v. art. 33 del Código Penal) y, sobre todo, existe una pormenorizada y extensa previsión de reglas generales y especiales de aplicación de las penas.

A tenor de esas reglas, la pena que podrá imponerse dependerá (i) de si la conducta es dolosa o imprudente, (ii) del grado de ejecución (según el delito haya sido intentado o consumado), (iii) de la concreta participación del reo en el hecho delictivo (como autor o cómplice), (iv) de las eximentes incompletas o de las circunstancias agravantes y atenuantes que concurren y (v) de la comisión por el mismo sujeto de una o varias infracciones (en concurso real o ideal o en un delito continuado).

Debe destacarse, además, el amplísimo catálogo de circunstancias agravantes o atenuantes previsto en el CP y la previsión de una «atenuante analógica» que permite al juez, como mecanismo de cierre, atemperar la pena impuesta a circunstancias similares a las previstas en la ley, pero no específicamente recogidas en ella.

Por si fuera poco, el Código Penal regula la prescripción de los delitos y las penas de una manera minuciosa y, sobre todo, asociada a la gravedad del hecho delictivo y de la pena impuesta, al punto de que los delitos prescriben a los veinte, quince, diez, cinco o un año en atención a la extensión de la pena prevista para ellos en la ley (art. 131 CP) y las penas lo hacen –con exclusión de las impuestas por los delitos de lesa humanidad y de genocidio y ciertos delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado– a los treinta, veinticinco, veinte, quince, diez, cinco o un año en atención a las impuestas en la sentencia (art. 133 CP).

Ciñéndonos al ámbito del derecho administrativo sancionador en materia tributaria (y prescindiendo de otros sectores del ordenamiento jurídico-público), cabe preguntarse si la legislación vigente permite al aplicador del Derecho ajustar su decisión sancionadora –o su actividad de control sobre la misma– a las exigencias del principio de proporcionalidad.

Veamos someramente esa regulación.

En primer lugar, la Ley General Tributaria clasifica las infracciones tributarias, en función de la gravedad de la conducta antijurídica, en leves, graves y muy graves e inmediatamente después toma en consideración que el comportamiento infractor cause o no un perjuicio económico (a las arcas públicas) de manera que (i) las infracciones que generan ese perjuicio serán leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra y la presencia o no de ocultación, utilización de facturas falsas, presencia de anomalías contables o medios fraudulentos y (ii) las que no causen perjuicio económico serán muy graves, graves o leves en atención a la gravedad de la conducta.

En relación con el grado de culpabilidad, no hay –propia– en nuestro sistema legal una verdadera distinción entre dolo y culpa, como existe en el ámbito penal en el que la ley tipifica el comportamiento doloso y solo cabe el imprudente cuando así se recoge expresamente en un precepto legal. En el ámbito de la Ley General Tributaria, no es ya que no exista esa necesaria tipificación *ad hoc* de la infracción imprudente, sino que ni siquiera la clasificación de las sanciones tiene en cuenta en muchas ocasiones la presencia de una u otra forma de la culpabilidad.

Cabría, sí, identificar el dolo en los dos criterios de graduación de las infracciones previstos en el artículo 184 LGT (ocultación y medios fraudulen-

tos); lo cierto, sin embargo, es que el análisis de las infracciones concretas (especialmente, la del art. 191 LGT) pone de manifiesto que su clasificación no se hace siempre teniendo en cuenta el grado de culpabilidad, sino al margen de este.

Pensemos que una llevanza incorrecta de libros o registros –que no tiene por qué ser dolosa– cuando afecta a un cierto porcentaje hará que la infracción no sea leve en ningún caso; y tengamos también en cuenta la infracción por dejar de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta que, en ningún caso y al margen del grado de culpabilidad del sujeto, será infracción leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción.

La «aritmética» que resulta de las operaciones realizadas en el artículo 184 y en las infracciones concretas puede vulnerar el principio de proporcionalidad porque no se atiende a la culpabilidad del interesado en la medida en que cabe apreciar un automatismo evidente en aplicación de los criterios legales.

Respecto de los criterios «exclusivos» de graduación de las sanciones, el artículo 187 LGT prevé cuatro, aunque uno de ellos (el acuerdo o conformidad del interesado) no es propiamente un criterio de graduación por no tener nada que ver con la responsabilidad o con la proporcionalidad, como ha destacado con acierto Delgado Sancho en su tesis «el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario»).

En todo caso, llama la atención que los tres supuestos que, verdaderamente, podrían constituir un criterio de graduación (comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda pública e incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación) son circunstancias agravantes que determinarán la sanción que corresponda imponer sin que el precepto correspondiente (el citado art. 187 LGT, que alude a la «exclusividad» de esos supuestos) haya considerado conveniente prever circunstancias de atenuación que puedan mitigar el rigor de la norma a tenor de extremos o aspectos concretos que puedan haberse producido (la situación económica del contribuyente, el eventual error disculpable, su colaboración con la actividad comprobadora, el vaciamiento de su patrimonio).

La lectura del precepto permite colegir que difícilmente los criterios previstos satisfacen las exigencias del principio de proporcionalidad al resultar aplicables de forma prácticamente automática, sin margen para que el aplicador acomode su decisión sancionadora a las circunstancias acontecidas.

Ello plantea la interesante cuestión de si cabría que el órgano sancionador determine la sanción obviando ese automatismo por exigencias del principio

de proporcionalidad, lo cual se antoja especialmente complejo por la razón que apuntamos más arriba: es la ley la que no ha regulado un régimen sancionador respetuoso con el principio de proporcionalidad, lo que dificulta enormemente que el competente para sancionar enerve o, de algún modo, deje sin efecto las previsiones normativas.

Ni siquiera en el ámbito judicial cabría corregir la decisión adoptada con escrupuloso respeto al tenor de la norma para atemperarla al principio de proporcionalidad. Cabría, como mucho, interesar del juez el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la norma jurídica con rango de ley que sirve de fundamento a la decisión administrativa.

Pero, desde luego, no cabría en vía judicial su inaplicación, salvo que – como ha ocurrido en las sentencias del Tribunal Supremo de 25 y 26 de julio de 2023, dictadas respectivamente en los recursos de casación núms. 5234/2021 y 8620/2021, citadas más arriba– el órgano jurisdiccional –aplicando la doctrina del «acto aclarado»– considere vulnerado por el precepto legal el Derecho de la Unión Europea en los términos que han sido establecidos por el TJUE.

Existe, en mi opinión, otro claro supuesto en el que nuestra normativa tributaria resulta desproporcionada y tiene que ver con la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias.

Dijimos más arriba que en el ámbito penal –en el que no hay duda alguna del respeto del principio en estudio– la prescripción de los delitos y las penas varía en atención a la gravedad del tipo penal o de la pena correspondiente; en otras palabras, el plazo de prescripción de los delitos y las penas no es el mismo, sino que se incrementa en atención al carácter más o menos grave del delito por el que se condenó al acusado y de la sanción que efectivamente se le impuso.

En nuestro sistema sancionador tributario, por el contrario, la prescripción (para las infracciones y sanciones) es única (cuatro años) con independencia de que la infracción correspondiente sea leve, grave o muy grave y al margen de cuál haya sido la sanción impuesta y su clasificación. Cabe preguntarse si una prescripción «unificada» como esta compromete o no un principio (el de proporcionalidad) cuyo recto entendimiento exige que el legislador y el aplicador del Derecho ajuste su decisión a la gravedad de los hechos y a las circunstancias concurrentes.

Y una cuestión más que –quizás– comprometa el respeto el principio de proporcionalidad: la definición legal de las causas de exclusión de la responsabilidad.

Además de prever un supuesto de inimputabilidad, contemplar la fuerza mayor y referirse a las deficiencias técnicas de los programas de asistencia, la ley (art. 179 LGT) recoge el supuesto de «haber puesto la diligencia necesaria

en el cumplimiento de la norma» como causa de exclusión de la culpabilidad, circunstancia que se entiende legalmente que concurre cuando se identifique una «interpretación razonable de la norma tributaria».

Da la sensación de que el precepto en cuestión parte de una suerte de objetivación de la responsabilidad (la infracción se comete en todo caso cuando el sujeto no se atempera a las exigencias derivadas de la norma aplicable) y que esta objetivación solo se enerva si el interesado consigue demostrar que su comportamiento es legalmente defendible.

Por fortuna, los tribunales de justicia han salido al paso de un criterio como este y es opinión común aquella según la cual una discrepancia jurídica no puede justificar la imposición de una sanción, de suerte que si existe una interpretación distinta a la de la Administración deberá motivarse el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma.

En cualquier caso, el precepto contenido en el artículo 179 LGT (que regularía las causas de exoneración de la responsabilidad) contrasta abiertamente con el que recoge las agravantes de esa misma responsabilidad (el ya analizado art. 187 LGT) y, sobre todo, con la inexistencia de una previsión normativa que se refiera a los supuestos que reducen o mitigan la responsabilidad (las atenuantes, huérfanas de regulación expresa).

Ello obliga a interpretar el primero de aquellos preceptos de forma amplia y respetuosa con el principio de proporcionalidad, de suerte que debe entenderse que la sanción resultará improcedente no solo cuando concurren aquellos supuestos típicos, sino también cuando el castigo impuesto no se atempera a la gravedad del comportamiento y a las circunstancias del caso.

Y esto último nos conduce a analizar la sentencia que se estudia en el apartado siguiente.

3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA TERCERA, SECCIÓN CUARTA) 2596/2025, DE 5 DE JUNIO (CASACIÓN 2014/2023)

Aunque la sentencia a la que va a destinarse este epígrafe no versa sobre sanciones tributarias, resulta esencial tenerla en cuenta en este modesto trabajo no ya solo porque las sanciones tributarias no difieren ontológicamente de las dictadas por la Administración en otros sectores del Derecho Público, sino porque –en mi opinión– aborda las consecuencias del principio de proporcionalidad en el ámbito aplicativo –no en el normativo– de una manera enormemente respetuosa con la significación de aquel principio.

La sentencia de la Sección Cuarta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 2596/2025, dictada en el recurso de casación núm. 2014/2023, analizó el siguiente supuesto de hecho:

Solicitada ante el ayuntamiento correspondiente la legalización de determinadas actuaciones que el esposo de la peticionaria había llevado a cabo para hacer una piscina en el jardín de su vivienda, de la que la interesada era copropietaria, el consistorio identificó que el inmueble se encontraba incluido dentro de una zona arqueológica catalogada como Bien de Interés Cultural e inscrita en el Catálogo General del Patrimonio Histórico Andaluz por el Decreto 57/2010, de 2 de marzo, aunque en un entorno considerado de ámbito residual y con el grado de protección más bajo previsto por la normativa de aplicación.

El ayuntamiento remitió la petición a la Delegación de la Consejería de Cultura y Patrimonio Histórico de la Junta de Andalucía para que otorgase la autorización prevista en el artículo 33.3 de la Ley 14/2007, de 26 de noviembre, del Patrimonio Histórico de Andalucía.

La Delegación acordó la incoación de procedimiento sancionador, que finalizó con una resolución en la que se impuso una sanción administrativa de 100.001 euros por la comisión de la infracción grave tipificada en el artículo 109.h) en relación con el artículo 33.3 de la Ley 14/2007, de 26 de noviembre, del Patrimonio Histórico de Andalucía. Al mismo tiempo, tanto la Delegación Territorial en Sevilla de la Consejería de Cultura y Patrimonio Histórico como el ayuntamiento competente autorizaron la ejecución de la piscina.

El precepto en el que se tipifica la infracción por la que se impuso la sanción describe como infracción grave «la realización de cualquier obra o actuación en inmuebles afectados por una inscripción como Bien de Interés Cultural en el Catálogo General del Patrimonio Histórico Andaluz, sin haber obtenido previamente las autorizaciones exigidas en los artículos 33.3 y 34.2 o en contra de los condicionantes que en su caso se impusieran».

Por su parte, el artículo 33.3 de dicho texto legal establece que «será necesario obtener autorización de la Consejería competente en materia de patrimonio histórico, con carácter previo a las restantes licencias o autorizaciones que fueran pertinentes, para realizar cualquier cambio o modificación que los particulares u otras Administraciones Públicas deseen llevar a cabo en inmuebles objeto de inscripción como Bien de Interés Cultural o su entorno, tanto se trate de obras de todo tipo, incluyendo remociones de terreno, como de cambios de uso o de modificaciones en los bienes muebles, en la pintura, en las instalaciones o accesorios recogidos en la inscripción».

Finalmente, respecto de las sanciones aplicables, el artículo 114.1 establece que «las infracciones en materia de Patrimonio Histórico Andaluz se sancionarán con multas de las siguientes cuantías, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 5: a) Infracciones muy graves: multa de 250.001 euros a un millón de euros; b) Infracciones graves: multa de 100.001 euros a 250.000 euros; c) Infracciones leves: multa de hasta 100.000 euros».

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la sanción descrita razonando en los siguientes términos:

1. Aunque la sanción se ha impuesto en su grado mínimo, las circunstancias del caso permiten concluir que el elevado importe al que asciende la misma la hacen desproporcionada.

2. El apartado cuarto del artículo 29 de la Ley 40/2015 (según el cual «cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior») permite rebajar la sanción impuesta a la del grado inferior.

3. Concurren circunstancias que acreditan la desproporción en el caso analizado: falta una concreta afectación a algún yacimiento o bien de interés arqueológico, no hay en el sustrato de la parcela ningún resto arqueológico, está ausente el daño, se obtuvo la legalización de las actuaciones realizadas con la autorización para que pudiera terminarse la ejecución de la piscina.

4. Todo ello –dice la Sala– obliga a concluir que resulta más ajustado al principio de proporcionalidad aplicar la sanción establecida para la infracción inmediatamente inferior –leve–, que contempla un límite máximo de 100.000 euros y que, en este caso, dado el cúmulo de las anteriores circunstancias, se estima más proporcionada en el tercio inferior del grado mínimo que señala la recurrente, en la suma de 10.000 euros.

La Administración autonómica preparó recurso de casación frente a la anterior sentencia de la Sala de Sevilla y el auto de admisión de dicho recurso de casación identificó la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: «determinar si en aplicación del principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 29.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, resulta posible, en consideración de las circunstancias concurrentes, la imposición de la sanción establecida para la infracción inmediatamente inferior a la establecida en grado del caso que se trate».

Como puede apreciarse, el problema que este asunto plantea tiene mucho que ver con algunas de las cuestiones que aquí se han suscitado, concretamente con la que se refiere a la capacidad de los órganos encargados de aplicar los preceptos sancionadores (el competente para imponer la sanción y los que tienen atribuida la facultad de controlar la legalidad de su decisión) de tomar en consideración el principio de proporcionalidad en los casos en que, aparentemente, el legislador ha acotado por completo la conducta infractora y su consecuencia punitiva dejando al aplicador un muy escaso margen de maniobra.

Se trata, en definitiva, de analizar el eventual conflicto entre el principio de proporcionalidad en la «regulación» de la infracción y de la sanción asociada a su comisión y la consideración de tal principio en la «aplicación» al caso concreto que debe hacer el órgano sancionador de la previsión normativa correspondiente.

Como es natural, la Administración autora del acto sancionador defendió su conformidad a Derecho oponiendo el principio de legalidad a la aplicación del de proporcionalidad, entendiendo que el primero constituía un límite infranqueable del segundo. Concretamente, afirmaba el recurrente en casación que la reducción realizada por la Sala de instancia resultaba contraria a los principios de legalidad y tipicidad, en el entendimiento de que el principio de proporcionalidad no permite sustraerse al de legalidad, lo que habría provocado en el caso una aplicación indebida del artículo 29.4 de la Ley 40/2025 que, en opinión de la Administración autonómica, no permitía una rebaja de la sanción impuesta por debajo de la que correspondería.

La sentencia que comentamos desestima el recurso de casación y confirma la decisión de la Sala de instancia, fijando una doctrina clara: «en aplicación del principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 29 de la Ley 40/2015, el apartado 4 de dicho precepto permite que, cuando lo justifique la debida adecuación de la sanción que deba aplicarse a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y a las demás circunstancias concurrentes, el órgano competente imponga la sanción establecida legalmente para las infracciones inmediatamente inferiores en gravedad, debiendo motivar adecuadamente el cumplimiento de los supuestos legales previstos en dicho precepto».

Para el Tribunal Supremo, el principio de proporcionalidad permite imponer la sanción prevista para la infracción de gravedad inmediatamente inferior, cuando así lo exijan las circunstancias concurrentes, siempre que se motive de manera adecuada y se justifique la inadecuación de la sanción originaria al hecho infractor. Cabe, por tanto, descender un grado sancionador –por debajo del umbral normativo previsto para la clase de la infracción tenida en

cuenta— reconociendo de este modo el carácter estructural y no meramente interpretativo del principio de proporcionalidad.

Para llegar a esta conclusión, la sentencia analizada parte de tres proposiciones esenciales que le permiten afirmar que concurre el presupuesto normativo para la aplicación del artículo 29.4 de la Ley 40/2015 (una desproporción entre la sanción aplicada y la gravedad del hecho constitutivo de la infracción unida a tenor de las circunstancias concurrentes):

La primera, que es posible que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa modifiquen o reduzcan la cuantía de una sanción administrativa toda vez que —según doctrina jurisprudencial reiterada— «el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción».

La segunda, que es evidente el carácter desproporcionado de la multa impuesta a un particular —100.001 euros— a la vista de la gravedad del hecho y de las circunstancias concurrentes, añadiendo a las tenidas en cuenta por la Sala de instancia una más: fue el propio afectado quien comunicó el hecho a la Administración y solo después y como consecuencia de su comunicación, la Administración competente acordó la incoación del expediente sancionador.

La tercera, que la propia norma sancionadora (el art. 114.4 de Ley 14/2007, de 26 de noviembre, del Patrimonio Histórico de Andalucía) señala que «la gradación de las multas se realizará en función de las circunstancias atenuantes o agravantes que concurren, la importancia de los bienes afectados, la magnitud del daño causado y el grado de malicia interviniente», siendo así que de los autos se desprende que no ha habido daños ni bienes afectados ni se ha apreciado por la Administración o por la Sala de instancia algún grado de malicia.

Llegados a ese punto, el Tribunal Supremo debe enfrentarse a la cuestión que constituye la clave de bóveda del recurso: qué significa que «el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior» o, más precisamente, qué debe entenderse por «la sanción en el grado inferior», concretamente si, al haberse impuesto una multa por una infracción grave, puede imponerse la prevista para una infracción leve.

Partiendo de que la redacción no es clara, la sentencia interpreta el precepto discutido con arreglo a las reglas hermenéuticas que proporciona el artículo 3 del Código Civil (criterios literal, lógico, histórico, sistemático y, esencialmente, finalidad y espíritu de la norma):

En primer lugar, constata que en el antecedente legal inmediato de la norma no se recogía una previsión como esta, aunque sí lo hacía el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, en cuyo artículo 4.3 se señala que –cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes– «el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en su grado mínimo», siendo así que el actual artículo 29.4 de la Ley 40/2015 se refiere ahora a «la sanción en el grado inferior», expresión que, para el Tribunal Supremo, constituye un criterio nuevo para modular la imposición de sanciones administrativas en supuestos justificados en que la aplicación estricta de la tipificación legal de una sanción pre-determinada pueda conducir a un resultado desproporcionado.

En segundo lugar, aprecia que un criterio lógico apunta en el mismo sentido interpretativo: si lo que el legislador hubiese querido era que se pudiera imponer la sanción tipificada para la infracción correspondiente en su grado mínimo, no hubiera incluido esa mención por innecesaria, porque esa alternativa ya la tiene la Administración sancionadora sin necesidad de esa previsión legal; la cláusula, por tanto, tiene sentido «si lo que se pretende es que, en casos acotados, en que la aplicación de la sanción tipificada pueda dar lugar a resultados contrarios al principio de proporcionalidad, debidamente justificados y con la necesaria motivación, se permita a la Administración sancionadora imponer la sanción establecida para la infracción inferior en gravedad».

En tercer lugar, y desde el punto de vista sistemático, si la única gradación que por regla general hace el legislador en materia de infracciones y sanciones administrativa es la que distingue entre infracciones muy graves, graves y leves (como, por cierto, sucede en el ámbito tributario), el «grado inferior» previsto en el precepto debe ir referido a la gravedad de las infracciones, lo que implica que cuando el artículo 29.4 de la Ley 40/2015 lo utiliza está permitiendo que se aplique la multa prevista para una infracción de menor gravedad, porque esos son los únicos grados utilizados por el legislador, previsión, por lo demás, que tiene en cuenta la legislación administrativa sectorial, como la del Sector Eléctrico.

En cuarto lugar, desde la óptica de la finalidad de la norma, lo que esta pretende es garantizar el principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora, principio extraordinariamente relevante «no sólo como parámetro para enjuiciar las restricciones a los derechos fundamentales sino también como límite a la potestad administrativa sancionadora, tanto a la hora de tipificar infracciones y sanciones como respecto a su aplicación», lo que obliga –según la doctrina del TEDH, del TJUE y del TC que se

cita— a que «la gravedad de las sanciones deba adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan».

Lo verdaderamente trascendente de esta sentencia es que traslada los pronunciamientos del TEDH, del TJUE y del TC referidos al necesario respeto del principio de proporcionalidad en la tipificación legal, a la interpretación y aplicación de las disposiciones sancionadoras, para lograr el objetivo esencial: que estas no conduzcan a resultados excesivos frente a soluciones menos restrictivas de derechos y que permitan la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador.

La conclusión es la ya expresada: el principio de proporcionalidad, en su vertiente aplicativa, sirve en la jurisprudencia como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria, de forma que —como señaló la sentencia la Sección Segunda 1093/2023, de 25 de julio, en materia tributaria— «es posible apreciar por un Tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal».

Por último, el Tribunal Supremo rechaza que este criterio interpretativo del artículo 29.4 de la Ley 40/2015 vulnere los principios de tipicidad y legalidad en la medida en que ha sido el propio legislador quien lo ha establecido explícitamente, al estipular un criterio legal de determinación de la sanción aplicable a las infracciones administrativas en supuestos tasados y debidamente justificados, lo cual no obsta para que en estos casos «la Administración sancionadora tenga una obligación reforzada de motivación si hace uso de esta facultad, y corresponderá después a los órganos integrantes de la jurisdicción contencioso-administrativa revisar esa decisión, si se plantean recursos contra el acto sancionador».

Finalmente, y como una suerte de mecanismo de cierre, la Sala acude a la equidad (art. 3.2 del Código Civil) para «ponderarla» —como ese precepto exige— en los términos que autoriza el propio artículo 29.4 de la Ley 40/2015.

Como ha destacado Hernández Guijarro (en «la proporcionalidad como principio estructural del Derecho sancionador: comentario de la STS 2596/2025, de 5 de junio»), esta sentencia representa una expresión madura del principio de proporcionalidad como límite operativo del poder sancionador.

Para el citado autor, en efecto, constituye un ejemplo de aplicación judicial racional del principio y tiene como resultado un fallo que protege al ciu-

dadano sin debilitar la potestad sancionadora, y que refuerza el rol de los tribunales como árbitros últimos de la justicia material de las sanciones públicas.

4. CONCLUSIONES

Primera. El principio de proporcionalidad en materia sancionadora (también, por supuesto, en el ámbito tributario) constituye expresión del principio de legalidad y del derecho fundamental previsto en el artículo 25.1 de la Constitución Española y debe ineluctablemente ser respetado por el legislador tanto al tipificar los comportamientos que estima merecedores de castigo, como las sanciones que corresponde imponer por su comisión.

Segunda. El principio de proporcionalidad en materia sancionadora debe respetarse también al aplicar los preceptos sancionadores a los casos concretos, para garantizar que la sanción específica impuesta se adecúe a la gravedad de la conducta y a las circunstancias de toda índole (incluidas las personales) que concurren en el supuesto de hecho de que se trate.

Tercera. La motivación del acuerdo sancionador debe alcanzar también a la aplicación del principio de proporcionalidad, de modo que dicho acuerdo debe justificar de modo inteligible y concreto tanto la decisión de subsumir la conducta infractora en una infracción más o menos grave, como la sanción específica que procede imponer.

Cuarta. Cabe identificar una cierta asimetría entre las pautas que el legislador penal ofrece al aplicador e intérprete de los tipos penales y de las penas que procede imponer para adecuar la condena a la necesaria proporcionalidad y las que suministran las normas administrativas, singularmente las tributarias, mucho menos precisas y completas que aquellas.

Quinta. La actual regulación de la potestad sancionadora en la Ley General Tributaria compromete seriamente –al menos en parte– el principio de proporcionalidad en la definición de las infracciones y las sanciones y conduce o puede conducir a un claro automatismo en la determinación de la sanción procedente que no permite al aplicador de las normas sancionadoras –en muchas ocasiones– adecuar las sanciones al grado de culpabilidad apreciado o a las circunstancias concurrentes.

Sexta. La opción del legislador, a la hora de incorporar los elementos de graduación de las infracciones y sanciones, por definir las circunstancias de agravación en clara contraposición con la previsión de las circunstancias de atenuación dificulta la labor del aplicador de la norma de imponer sanciones verdaderamente proporcionales a tenor de los hechos y circunstancias del caso.

Séptima. Debe explorarse la posibilidad de que, en aplicación del principio de proporcionalidad en los términos previstos en el artículo 29.4 de la Ley 40/2015, aplicable supletoriamente al ámbito tributario, pueda graduarse la sanción que procede imponer rebajando la calificación de la infracción cuando, de no efectuar tal operación, la sanción impuesta resulta –y así se motive– claramente desproporcionada.

Octava. La sentencia del Tribunal Supremo núm. 2596/2025, de 5 de junio (casación 2014/2023) ofrece una interesante pauta interpretativa del principio de proporcionalidad en materia sancionada al otorgar al precepto contenido en el artículo 29.4 de la Ley 40/2015 una fuerza expansiva que puede permitir al aplicador de la norma respetar cumplidamente dicho principio.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ SUSO, M.: «Sanciones tributarias, principios de legalidad y de proporcionalidad. Comentario a las SSTs de 25 y 26 de julio de 2023», en *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*, septiembre de 2023.
- DELGADO SANCHO, D.: *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*, tesis doctoral en la Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Derecho Financiero y Tributario.
- GÓMEZ PALOMARES, J.: «A vueltas con la vertiente aplicativa del principio de proporcionalidad en materia tributaria», en Uría-Menéndez (uria.com), mayo 2025.
- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: «La proporcionalidad como principio estructural del Derecho sancionador: comentario de la STS 2596/2025, de 5 de junio», en *Instituto de Derecho Iberoamericano*, julio 2025.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: «Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador». *CEF Revista de Derecho y Contabilidad*, núm. 7/2005.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La deriva hacia el automatismo en la imposición de sanciones tributarias». *Tribuna Fiscal*, núm. 189/2006.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La evolución jurisprudencial del principio de proporcionalidad en el procedimiento sancionador tributario». *IEF. Documentos de trabajo*, núm. 19/2001.

CAPÍTULO 14

LA NECESARIA REFORMA DEL SISTEMA DE RECURSOS EN EL ÁMBITO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.

A VUELTAS CON LA DOCTRINA SAQUETTI Y SU FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

ANA MOLINA LEBRON

Profesora Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid¹

SUMARIO: 1. Introducción. Antecedentes y planteamiento de la cuestión. El derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior. 2. El derecho al recurso. Nacimiento y evolución del recurso de casación: del modelo tradicional al paradigma del interés casacional objetivo en España. 2.1 El derecho al recurso en el ordenamiento español. El orden contencioso-administrativo en materia tributaria. 2.2 Origen y evolución del recurso de casación en el ordenamiento español. El recurso de casación en el orden contencioso-administrativo. 3. El derecho a la doble instancia en materia penal ¿El nivel de protección que la doctrina constitucional ha otorgado a ese

¹ El presente trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto de generación de conocimiento «La tutela cautelar en los procedimientos tributarios», financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, 2024-2026, PID2024-157575NB-100.

derecho en el proceso penal, debería alcanzarse en el proceso contencioso-administrativo? Referencia al asunto Cesario Gómez Vázquez contra España. 4. La revisión de la culpabilidad por un Tribunal Superior en los procedimientos sancionadores administrativos y tributarios. 4.1 Origen del problema de la doble instancia en el procedimiento sancionador. 4.2 El artículo 2 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. 4.2.1 ¿Qué se entiende por Tribunal superior? 4.2.2 El carácter de naturaleza penal de la sanción, como requisito para el acceso a la revisión de la culpabilidad. Los criterios Engel. 4.3 Los pronunciamientos jurisprudenciales tras la doctrina Saqueti. 4.3.1 La jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior. 4.3.2 La jurisprudencia constitucional en relación con la doble instancia sancionadora. 4.3.3 Las nuevas demandas ante el Tribunal de Estrasburgo: Caravella Invest S. L. y J. Balasch, la nueva saga Saqueti. 5. La Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa: reconocimiento por el legislador del derecho a la doble instancia en todos los procedimientos sancionadores. 6. Derecho comparado. Especial referencia al ordenamiento alemán. 7. Conclusiones y propuestas de *lege ferenda*. Bibliografía.

Mi alma tiene prisa.

Mario de Andrade.

A Ángel, inspiración y modelo, su lucha, su tesón, su indiscutible inteligencia y en bastantes ocasiones su vehemencia, le hicieron llegar donde se propuso. «Nunca dejes que nadie te diga que no puedes hacer algo, ni siquiera yo, ¿ok? Si tienes un sueño, tienes que protegerlo. Las personas que no son capaces de hacer algo te dirán que tú tampoco puedes. Si quieres algo ve por ello y punto».

En busca de la felicidad.

1. INTRODUCCIÓN. ANTECEDENTES Y PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN. EL DERECHO A LA REVISIÓN DE LA CULPABILIDAD POR UN TRIBUNAL SUPERIOR

Recogía Cesare Beccaria que «cuando las Leyes son claras y precisas, la función del juez no consiste más que en comprobar un hecho»². La famosa afirmación de la Sentencia *Marbury v. Madison*, sin duda la más citada del Tribunal Supremo de Estados Unidos, recogía que: «sin ningún género de duda, la función y la responsabilidad del poder judicial consiste en determinar qué es y cuál es el Derecho. Aquellos que aplican el Derecho a los casos, e

² SANVITO FRANCESCO (1858): *Dei delitti e delle pene*, di Cesare Beccaria, Edizione Nuovissima, Corredata, Milano.

interpretan las normas particulares, deben por necesidad explicar e interpretar»³. Claro, que esta afirmación, lleva como condición *sine qua non*, que para que se den estos elementos, debe de existir una regulación normativa, que aporte, no sólo el vehículo necesario a los jueces para la aplicación del Derecho, sino también, seguridad jurídica y confianza legítima al administrado, con respeto a los derechos constitucionales⁴.

La persistencia de ciertos problemas en Derecho, suelen responder a menudo a la falta de acción legislativa, y esta inacción del legislador acaba cronicando los problemas jurídicos. Esto es lo que viene sucediendo con «el derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior», también conocido como «derecho al reexamen jurisdiccional de la culpabilidad en procedimientos sancionadores», o «derecho a la doble instancia en materia sancionadora»⁵. Este derecho ha sido ampliamente proclamado, pero su efectivo cumplimiento en el procedimiento sancionador sigue siendo cuestionable.

¿El pregonado derecho realmente ha alcanzado un efectivo cumplimiento? ¿La aplicación de la sentencia Saquetti ha supuesto que hayamos conseguido un nivel adecuado de protección del controvertido derecho, o realmente es posible esperar que en el futuro se llegue a maximizar su contenido constitucional? ¿El nivel de protección que la doctrina constitucional ha otorgado a ese derecho en el proceso penal, debería alcanzarse en el proceso administrativo? ¿El derecho a la doble instancia, sólo contempla los supuestos de sanciones

³ Sentencia Marbury v. Madison, fallo de la Corte Suprema de los Estados Unidos, de 24 de febrero, de 1803. Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, J. y BELTRÁN DE FELIPE, M. (2006): *Las sentencias básicas del Tribunal Supremo de los Estados Unidos*, Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (2 edición).

⁴ Cfr. ALMUDÍ CID, J. M. (2018): «La protección de la confianza legítima en el Derecho tributario de la Unión Europea», en *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, director MARÍN BARNUEVO FABO, D., editorial Cívitas, p. 351 ss; del mismo autor (2018): «Seguridad jurídica y protección de la confianza legítima en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», en *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, editorial Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública, pp. 258 ss; *Vid.* también, MARTÍNEZ LAGO, M. A., director (2023): *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes*, AA. VV., editorial Tirant lo Blanch; Cfr. AGUALLO AVILES, A (2001): «La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero: Hacia un derecho financiero constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, número 109-110, pp. 45 ss; del mismo autor (2003): «Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias», *Revista Española de Derecho Constitucional*, número 68, pp. 11 ss; *Vid.* también, AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. (2018): «Artículo 31», *Comentarios a la Constitución española*, directores Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer y María Emilia Casas Baamonde, Vol. 1, Tomo 1, p.. 1095-1128.

⁵ Una gran parte de la doctrina se refiere «al derecho a la doble instancia», pero entendemos que el artículo 2, del Protocolo 7, del Convenio Europeo de Derechos Humanos, no se refiere propiamente a una segunda instancia, sino al derecho a revisar la culpabilidad, en el sentido más amplio del concepto. Por ello, cuando utilizemos en este estudio la expresión «doble instancia», nos referimos a ella en el sentido de revisión.

graves de naturaleza penal, o debería de existir de manera genérica para todos los procesos contencioso-administrativos?

En definitiva, ¿el sistema contencioso-administrativo español, se acomoda a la doctrina Saquetti, o es necesaria una modificación legal que aclare la cuestión definitivamente?⁶

El aterrizaje de la doctrina Saquetti en nuestro sistema de recursos contencioso-administrativo supuso un revulsivo, a la par que una gratificante ilusión de aquellos que creemos en el «derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior» como mecanismo integrante, del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la Constitución española (en adelante «CE»), y a un proceso justo o con las garantías debidas, recogido en el artículo 24.2 CE y artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos⁷ (en adelante «CEDH»).

Pero el aterrizaje de esta doctrina está siendo lento, un cuarto de siglo llevamos con la liza –casi nada– tan lento, que no acaba por despegar. Y no porque nuestros Tribunales no vean la aplicación de esta (aunque se han mostrado ambiguos⁸), sino porque el legislador no les ha dado aún una regu-

⁶ Cfr. MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M. (2025): «De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, número 67, mayo 2025, p. 160 y 161: «En la lectura generalizada de este pronunciamiento (en referencia a la doctrina Saquetti Iglesias), se entendió que emplazaba a nuestro legislador a introducir una segunda instancia también en la jurisdicción contencioso-administrativa, pues se dudaba de que el recurso de casación, en su configuración posterior a esa Ley Orgánica 7/2015, fuera un remedio procesal idóneo para dar cauce al derecho reconocido en ese artículo 2.1 del Protocolo núm. 7 al CEDH».

⁷ El artículo 6.1 CEDH recoge que: «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia».

⁸ Cfr. MARTÍN VALERO, A. I. (2025): «Seguimos sin solución a Saquetti: entre la inacción legislativa y la ambigüedad jurisprudencial», *Revista actualidad administrativa*, número 4, abril 2025, *La Ley*, p. 1: «Después de casi cinco años desde que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) dictó la Sentencia de 30 de junio de 2020, asunto Saquetti Iglesias c. España, en la que consideró que, aunque ajustadas a la Ley, las limitaciones del derecho a recurrir por parte del demandante – derivadas de que la sanción impuesta no alcanzaba el límite cuantitativo para acceder al recurso de casación– que impidieron que su sanción fuera revisada por un tribunal superior, habían vulnerado el derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad contemplado en el artículo 2 del Protocolo 7 al CEDH, sigue existiendo una gran inseguridad sobre el encaje de dicha doctrina en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo, y en concreto en el recurso de casación instaurado por la Ley Orgánica 7/2015 que pivota sobre el concepto del «interés casacional objetivo» y no sobre la cuantía como ocurría con el recurso de casación vigente cuando se dictó la Sentencia Saquetti Iglesias».

lación que garantice esa aplicación⁹, sin entenderse bien, el por qué, de esa falta de regulación.

El origen del debate planea desde junio del año 2020, con la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante «TEDH»), en el asunto Saquetti Iglesias. No ha acompañado la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal, con algunas resoluciones, las más importantes en el año 2021, que interpretaron inicialmente que el derecho a la doble instancia se garantizaba como un supuesto más para la apreciación del interés casacional objetivo; ni el Tribunal Constitucional, que fundamentó este derecho, en la tutela judicial efectiva, concluyendo que «el derecho a la doble instancia penal no es reclamable en la esfera del proceso contencioso-administrativo». Sobre ello nos detendremos más adelante.

La sentencia Saquetti contra España, del Tribunal de Estrasburgo, de 30 de junio de 2020, marcó un punto de inflexión en este debate, obligando a reconsiderar hasta qué punto el sistema español protege adecuadamente el derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior, en particular en el ámbito administrativo sancionador. Esta doctrina Saquetti, dejó al descubierto que el sistema de recursos contencioso-administrativo español infringía el artículo 2, del Protocolo número 7, del CEDH¹⁰, al no garantizar un reexamen de la culpabilidad por un Tribunal superior en casos de sanciones graves, señalando, no sólo carencias estructurales, sino que también introdujo interrogantes fundamentales sobre el alcance del derecho a la doble instancia en nuestro ordenamiento, es decir, no se garantiza esa revisión en los supuestos de sanciones graves de naturaleza penal.

Este precepto, el artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH, al que nos referiremos detenidamente más adelante, recoge en síntesis una obligación de revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior, que debe ser íntegra, con

⁹ Cfr. MARTÍN VALERO, A. I. (2025): *Ibidem*, pp. 1-2: «Únicamente una reforma legislativa podría acomodar nuestro sistema procesal a la doctrina que emana de la sentencia Saquetti, como ya han advertido en reiteradas ocasiones tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional al sugerir que la solución a lo que demanda la referida sentencia sólo puede darla el legislador a través de la configuración de los recursos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo y, en concreto, mediante la reconsideración del papel de la doble instancia en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo, al menos en materia sancionadora».

¹⁰ Interesa señalar que este Protocolo número 7 del CEDH, adoptado en 1984, lo firmó España el 1 de noviembre de 1988, pero no entró en vigor hasta el 1 de diciembre de 2009 (BOE de 15 de octubre de 2009). Es por ello, que con anterioridad a la Sentencia Saquetti, el TEDH había inadmitido determinadas cuestiones porque, en el momento de producirse los hechos (delictivos) de que se trataba, en España no había entrado en vigor aún el Protocolo número 7 (Sentencia TEDH, de 23 de febrero de 2016, *as. Pérez Martínez c. España*, número 26023/10; inadmisión TEDH, de 12 de abril de 1996, *as. Sánchez Galán c. España*, número 2826/95; o la inadmisión, de 1 de septiembre de 2015, *as. Dorado Baúlde c. España*, número 23486/12).

revisión de hecho y de derecho, objetiva y subjetiva (*ius litigatoris* e *ius constitutionis*).

Desde la reforma del nuevo recurso de casación (2015), la doctrina y la jurisprudencia viene reclamando la instauración de una segunda instancia en el orden contencioso-administrativo. Pero hasta la fecha el legislador ha hecho «oído sordo» a estas reclamaciones. Es más, en 2024, con la aprobación de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa, se reconoce por el legislador, explícitamente el derecho a la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador para todo tipo de sanciones (art. 3.3), pero no reforma el actual sistema de recursos contencioso-administrativo, lo que queda en «un auténtico canto al sol del legislador». Algo que tampoco aparece contemplado en la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia, que ha llevado a cabo una profunda reforma, sustituyendo los juzgados unipersonales por Tribunales de instancia (órganos colegiados).

Estos y otros acontecimientos recientes han vuelto a reavivar la polémica, pudiendo sintetizarse en lo siguiente:

a) la admisión a trámite en el año 2024 de dos nuevas demandas ante el TEDH: Caravella Invest, S. L c. España (demanda número 3844/24); y J. Balasch c. España (demanda 14202/24);

b) la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante «TS»), de 12 de diciembre de 2024 (recurso número 3456/2021), que aborda la posible aplicación de la doctrina *Saquetti Iglesias* a la *summa gravaminis* de 30.000 euros propia del recurso de apelación contencioso-administrativo;

c) la citada promulgación de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa, que reconoce explícitamente el derecho a la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador, para todo tipo de sanciones (art. 3.3). Una utopía, al menos a fecha de hoy; y

d) la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia (en adelante, «Ley de Eficiencia»), que marca un punto de inflexión en la organización de la Administración de Justicia en España, pero *ni rastro* de la reforma pendiente del orden contencioso-administrativo.

Para poder desgranar todas estas cuestiones, considero necesario la delimitación de los conceptos jurídicos que entran en juego, conceptos como: el derecho al recurso, naturaleza y situación de nuestro actual sistema de recurso de casación contencioso-administrativo, la culpabilidad, la revisión por un Tribunal superior, las infracciones de naturaleza penal, etc.

2. EL DERECHO AL RECURSO. NACIMIENTO Y EVOLUCIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN: DEL MODELO TRADICIONAL AL PARADIGMA DEL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO EN ESPAÑA

2.1 El derecho al recurso en el ordenamiento español. El orden contencioso-administrativo en materia tributaria

Recoge Gimeno Sendra que los recursos, son el «conjunto de actos de postulación a través de los cuales la parte gravada por la resolución definitiva puede obtener su revisión, ya sea por el mismo órgano judicial que la dictó, ya sea por otro superior, con el objeto de evitar los errores judiciales y asegurar la aplicación correcta y uniforme del Derecho»¹¹. Este mecanismo responde a la necesidad de que las resoluciones puedan ser objeto de una posterior revisión para corregir posibles errores y salvaguardar con mayores garantías el principio de legalidad procesal; a la vez, que se respete, en todo caso, los derechos a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, y a un proceso justo o con las garantías debidas (art. 24.2 CE y 6.1 del CEDH)¹².

El derecho al recurso se sustenta, por tanto, en una doble finalidad¹³:

- garantizar el sometimiento pleno a la ley y control de las actuaciones jurisdiccionales, con el fin de evitar posibles errores judiciales,
- y una doble oportunidad para satisfacer las pretensiones de las partes,

Este derecho a la revisión o a «la doble instancia», es una garantía de legalidad y de responsabilidad contra una posible arbitrariedad y el riesgo al error humano.

Grosso modo, el sistema actual de recursos en el ámbito contencioso-administrativo contra liquidaciones y sanciones tributarias en España, tiene

¹¹ Cfr. GIMENO SENDRA, V. (2015): *Derecho Procesal Penal*, Editorial Aranzadi, p. 795. Tal como recoge YÁÑEZ VELASCO, «siendo humanos no somos infalibles, y en la perspectiva judicial la posibilidad de equívoco incide, negativamente, en las debidas garantías de las partes intervinientes», *Vid. YÁÑEZ VELASCO, R. (2001) Derecho al recurso en el proceso penal. Nociones fundamentales y teoría constitucional*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 85-86.

¹² Según los datos obtenidos del Consejo General del Poder Judicial (en adelante «CGPJ»), el porcentaje de sentencias revocadas o anuladas en segunda instancia (apelación), en aquellas jurisdicciones que el ordenamiento lo permite, se encuentra alrededor del 35 % al 38 %. Ese porcentaje es significativamente menor en el recurso de casación rondando alrededor del 24 %.

¹³ Cfr. PÉREZ MANZANO, M. (2006): «Segunda instancia y revisión de la declaración de hechos probados», *Revista Poder Judicial*, número especial XIX, p. 3; Cfr. también, CALDERÓN CUADRADO, M. P. (2005): *La segunda instancia penal*, Thomson Reuters Aranzadi, p. 165: «En ausencia de doble examen el principio de imparcialidad y de sujeción de los jueces a la ley quedaría privado de garantía en cuanto a la arbitrariedad, el abuso o el error no serían censurables y reparables en un segundo grado de juicio».

un recorrido distinto en función de determinados factores, fundamentalmente: el tipo y naturaleza del tributo a impugnar y la cuantía de este. El poder financiero en España se estructura fundamentalmente: en tributos de ámbito local, tributos autonómicos (bien propios de la Comunidad Autónoma, bien cedidos parcialmente, o bien cedidos íntegramente) y en tributos propiamente estatales.

La impugnación de los actos tributarios tiene una premisa: la necesidad de agotar la vía administrativa, para posteriormente acudir a la vía jurisdiccional. Para ello cuenta con un procedimiento específico de impugnación administrativa: las reclamaciones económico-administrativas, que son resueltas por órganos creados en el Ministerio de Hacienda con el fin de realizar esa función revisora, llamados Tribunales Económico-Administrativos. Existe, *grosso modo*, un Tribunal Económico Administrativo para cada Comunidad Autónoma y, además, un Tribunal Económico Administrativo Central que resuelve las impugnaciones de mayor cuantía y las referidas a actos dictados por órganos estatales de la Administración. El recurso de reposición persiste y, salvo en impugnación de tributos locales en municipios donde no existen Tribunales Económico-Administrativos, siempre tiene carácter potestativo. Está prohibida la «*reformatio in peius* (arts. 223 y 237 Ley General Tributaria, en adelante “LGT”)), rige el principio de libertad de forma (para el recurrente), no existe postulación procesal en la vía administrativa (abogado y procurador), existe el deber de resolver, existe el deber de motivar las resoluciones, y la gratuidad del procedimiento.

Agotada la vía administrativa, se abre la vía jurisdiccional. Si el tributo es de ámbito local, se debatirá el recurso en una primera instancia judicial ante el juzgado contencioso-administrativo que corresponda (desde la reforma de la Ley de eficiencia, ante el Tribunal de Instancia competente). No conforme con esa resolución se podrá recurrir en una segunda instancia ante el Tribunal Superior de Justicia que corresponda, pero el asunto del recurso debe de fundarse, principalmente, en la *summa gravaminis*, ya que sólo si su cuantía supera los 30.000 € podrá recurrirse en esta segunda instancia. En este ámbito local, el recurso de casación ante el TS contra sentencias dictadas en única instancia por los juzgados contencioso-administrativo (actuales Tribunales de instancia), es bastante limitado, sometido a condicionamientos que dificultan sobremanera la armonización jurisprudencial, ya que, si el valor de la pretensión articulada en el proceso es igual o inferior a la citada cuantía y, por lo tanto, si no cabe recurso de apelación contra la sentencia dictada por el juzgado de lo contencioso-administrativo, que zanja la contienda en única instancia, su pro-

nunciamento ve dificultado el acceso a la casación¹⁴, dado que sólo resulta impugnabile, si sus efectos son susceptibles de extensión y contiene doctrina que se repute gravemente dañosa para los intereses generales (art. 86.1.2.º Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en adelante «LJCA») ¹⁵.

Si la impugnación jurisdiccional versa sobre tributos de ámbito autonómico o de naturaleza estatal, el recurso contencioso se dirigirá, o bien ante el Tribunal Superior de Justicia que corresponda, o bien ante la Audiencia Nacional, dependiendo de la naturaleza y cuantía del debate jurídico. Pero ello se hará en única instancia, ya que nuestro derecho actual, no contempla la segunda instancia en estos supuestos, y, por tanto, no se permite el derecho al reexamen de la culpabilidad en materia sancionadora. Contra estas resoluciones sólo podrá interponerse recurso de casación ante el TS, también con las limi-

¹⁴ «El cumplimiento de esos dos requisitos hace que en la práctica solo sean susceptibles de casación las sentencias dictadas en única instancia por los juzgados de lo contencioso-administrativo que resultan estimatorias de la demanda del recurrente. Por tanto, el juicio de culpabilidad y la sanción administrativa confirmados en la sentencia dictada en única instancia por un juzgado de lo contencioso-administrativo nunca podrán ser reexaminados por un tribunal superior, pues nuestro ordenamiento imposibilita que el pronunciamiento que contiene esa doble confirmación sea recurrido en casación ante el Tribunal Supremo.

Para que en este caso la imposibilidad de acceder a la casación suponga una vulneración del derecho al reexamen, el justiciable tendrá que ser capaz de argumentar y justificar que estamos ante una sanción objetivamente grave a pesar de que su cuantía sea inferior a 30.000 euros, pues de otro modo la sentencia desestimatoria sería recurrible en apelación». Cfr. MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M. (2025): «De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias», *op. cit.*, p. 166.

¹⁵ En este sentido puede verse, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. (2025): «Los actos de aplicación de los tributos locales y su problemático acceso a la casación», *Revista Tributos Locales*, número 173, marzo-abril, p. 34 y 40: «Ahora bien, tratándose de las sentencias que proceden de los juzgados, (i) deben contener una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales y (ii) ser susceptibles de extensión de efectos. Estos dos requisitos son concurrentes. Si falta uno, la sentencia no es recurrible en casación (Autos de 30 de mayo de 2017, recurso de queja 265/2017, ES: TS:2017:5315A, FJ 2.º, y 2 de marzo de 2023, recurso de queja 51/2023, ES: TS:2023:2460A, FJ 1.º, entre otros muchos). Esta doble previsión evidencia las potencialidades del recurso de casación instaurado en 2015 para la materia tributaria, al tiempo que hace visible uno de los obstáculos más evidentes para la uniformidad jurisprudencial en lo que a la tributación local se refiere. (...). Ahora bien, dado que, de acuerdo con la disciplina del artículo 110.1 LJCA, para que una sentencia sea susceptible de extensión de efectos, además de tener por objeto actos producidos en los ámbitos materiales que la norma indica, entre ellos el tributario, debe haber reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o de varias personas, la previsión del legislador dejó fuera del recurso de casación las sentencias de los juzgados desestimatorias de las pretensiones articuladas en la demanda. El Tribunal Supremo se ha mostrado muy tajante al respecto y ha afirmado que, en la medida en que sólo tiene capacidad para reconocer una situación jurídica individualizada la sentencia que estime las pretensiones de plena jurisdicción del demandante y que, por ende, las sentencias desestimatorias no pueden ser objeto de extensión de efectos, no cabe recurrir en casación una sentencia de un juzgado en materia tributaria que declare no haber lugar al recurso contencioso-administrativo (Autos de 22 de marzo de 201, (recurso de queja 143/2016, ES: TS:2017:3360A, FJ 3.º, 9 de febrero de 2018, recurso de queja 749/2017, ES: TS:2018:1875.º, FJ 4.º, y 13 de julio de 2023, recurso de queja 374/2023, ES: TS:2023:10689A, FJ 1.º)». Cfr. también MACHO PÉREZ, A. B. (2023): «El recurso de casación en el ámbito de la Hacienda Local», en *La casación en materia tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo*, director MERINO JARA, I., editorial La Ley, p. 635 ss.

taciones que recoge la LJCA: «invocar una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia de la Sala» y probar para su admisión «el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» (art. 88.1 LJCA). Pero a fortiori, este recurso de casación tiene aquí una naturaleza nomofiláctica, lo que hace que estén vedadas las cuestiones probatorias y el debate de los hechos (*ius constitutionis*)¹⁶. El recurso puede ser inadmitido, o incluso cuando el recurso de casación es admitido a trámite, las limitaciones de esta función nomofiláctica del recurso de casación impiden una revisión del juicio de culpabilidad, por lo que la consecuencia inmediata nos llevaría a preguntarnos: si el recurso de casación ¿es realmente un cauce procesal idóneo para dar cumplimiento a la garantía del reexamen del juicio de culpabilidad que ofrece el artículo 2.1 del Protocolo 7 del CEDH?¹⁷, a nuestro entender, no lo es, porque no satisface plenamente las garantías del derecho a reexamen de la culpabilidad.

En conclusión, según resulta de los artículos 9, 10 y 11 de la LJCA, hay situaciones en las que los actos administrativos de imposición de sanción, o las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa que los confirman, pueden ver limitada su revisión en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo a una única instancia, se sustancie esta ante la Audiencia Nacional, los Tribunales Superiores de Justicia, o los juzgados de lo contencioso-administrativo (actuales Tribunales de instancia)¹⁸, incumpliendo a nuestro entender, claramente el artículo 2.1 del Protocolo 7 del CEDH, y en la actualidad, el artículo 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa, que recoge claramente el derecho a la doble instancia para todo tipo de sanciones¹⁹.

¹⁶ El actual recurso de casación tiene de favorable que es un recurso que no viene limitado por la cuantía del pleito, como era tradicional (y ese fue, precisamente, el problema en el caso Saquetti). Pero el finísimo filtro que supone el tan repetido «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» es una limitación objetiva muy grande a efectos de garantizar la doble instancia. Vid. COBREROS MENDAZONA, E. (2020), «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *Revista Vasca de Administración Pública*, número 118, septiembre-diciembre, p. 43.

¹⁷ Cfr. MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M. (2025): «De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias», *op. cit.*, p. 167: «En la medida en que el acceso quede vedado por plantearse cuestiones meramente probatorias o porque sobre la cuestión planteada ya exista jurisprudencia, el derecho de reexamen reconocido por los tratados internacionales, entendido como garantía al servicio del *ius litigatoris* del recurrente, puede quedar sacrificado en aras del *ius constitutionis* al que sirve el actual recurso de casación, con su consiguiente vulneración».

¹⁸ Cfr. MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M. (2025): *Ibidem*, p. 165.

¹⁹ Interesa reseñar en este sentido la recientemente sentencia del Tribunal Constitucional, número 285/2025, de 15 de diciembre, donde recuerda la función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa, es decir, cuando los órganos judiciales analizan la legalidad de un acto administrativo están

2.2 Origen y evolución del recurso de casación en el ordenamiento español. El recurso de casación en el ordenamiento contencioso-administrativo

En lo que aquí nos interesa, y en este contexto, el recurso de casación surge como una consecuencia jurídica de la Revolución Francesa, vinculado al principio de legalidad, con el objetivo de asegurar la primacía del contenido de la ley por encima de la capacidad interpretativa del juez. El Tribunal de *Cassation* francés, fundado en 1790²⁰, comenzó funcionando mediante un sistema complejo de consultas (*référé*s) y devoluciones al Tribunal *a quo* para que emitiera una nueva decisión (*casser*²¹). Con el tiempo, este órgano dejó atrás su carácter inicial, más político, para convertirse en un verdadero Tribunal de control legal, cuya labor principal era proteger la ley y unificar la interpretación judicial²².

En este sentido, el recurso de casación nace históricamente para la defensa de la Ley²³, el legislador perseguía garantizar la primacía de la ley como expresión de la voluntad general, frente a los riesgos de arbitrariedad previa-

constreñidos por los hechos y fundamentos jurídicos contenidos en dicho acto, sin que puedan suplir defectos probatorios o de fundamentación legal. Si la Administración fundamentó fáctica y/o jurídicamente de manera deficiente su acto, el órgano revisor no puede sino declarar su nulidad, pero nunca completar o complementar aquél para convalidar su legalidad. En el caso enjuiciado, el órgano judicial que revisó la resolución sancionadora no debió introducir motivos para sancionar que fueran distintos a los tenidos en cuenta por la Administración, sea por agregar hechos nuevos o por fundarse en hechos que no fueron seleccionados por la Administración como fundamento de la sanción impuesta. En aplicación de dicha doctrina al caso, el Tribunal concluye, en línea con lo alegado por la fiscal, que tanto la Administración como los órganos judiciales de instancia y apelación vulneraron los derechos del recurrente a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal. Ello conduce a la anulación del acto administrativo sancionador, de las sentencias que lo confirmaron y de la providencia de inadmisión del recurso de casación.

²⁰ Cfr. El Decreto de la Asamblea constituyente, de 27-11-1790, fue considerado la primera regulación del recurso de casación. Así, en su artículo primero dice: «Habrá un Tribunal de “casación” establecido junto al Cuerpo legislativo». Y, en el artículo tercero, delimita su función y alcance: «Anulará todos los procedimientos en los que hayan sido olvidadas las solemnidades legales y toda sentencia que contenga una contravención adversa al texto de la Ley». Los revolucionarios franceses, de la mano de varios filósofos y pensadores (Locke, Montesquieu, Rousseau o Bentham), convencieron del paso de la arbitrariedad (régimen absolutista) a la concepción del principio de legalidad, emanado de la voluntad democrática. Cfr. CALAMANDREI, P. (1945): *La cassazione civile*, volumen I, 1920, número 279, traducción al castellano, de Sentis Melondo, Buenos Aires, 1945; Cfr. SABINE, G. (1980): *Historia de la Teoría Política*, editorial Fondo de Cultura Económica, 10.ª reimpresión, pp. 423-438.

²¹ La expresión en francés *casser*, significa romper o anular, en relación en este caso con las sentencias que por errores de forma o de fondo, contradigan a la Ley.

²² Cfr. FERNÁNDEZ MONTALVO, R. (2025): «El recurso de casación contencioso-administrativo y el derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en materia de Derecho Administrativo Sancionador», *Revista Tributos Locales*, número 173, p. 17: «El recurso de casación es una consecuencia procesal de la Revolución Francesa derivada del principio de legalidad».

²³ Vid. DE URBANO CASTRILLO, E. (2002): *La nueva casación penal*, editorial Dykinson, Madrid; del mismo autor, «Nacimiento del recurso de casación», vLex, https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES+content_type:4/nacimiento+del+recurso+de+cascaci%C3%B3n/vid/177674.

mente superados. Para ello, instituyó un mecanismo procesal que confería al juez –quien está vinculado a la ley– la responsabilidad de velar por su correcta aplicación, a través de una interpretación uniforme del ordenamiento jurídico. Así, desde los albores de la casación, se configuraron dos motivos de interposición: el *error in iudicando* (resoluciones contrarias a la ley o a la jurisprudencia) y el *error in procedendo* (sustentado en una lista de causas), una desvirtuación de ese carácter político con el que nació el recurso de casación²⁴, basado en el quebrantamiento de forma. Con el paso del tiempo se ampliaron los motivos de casación cambiando, de la exigencia de una infracción literal, a la vulneración del espíritu de la ley, convirtiéndose paulatinamente en un recurso propiamente dicho.

En Alemania, cuyo derecho procesal tiene un importante reconocimiento mundial, este proceso comenzó en 1863, cuando el Estado de Badén, pionero entre los Estados alemanes, promulgó una ley sobre la jurisdicción administrativa. Diez años después, Prusia siguió su ejemplo, y posteriormente los demás estados alemanes adoptaron medidas similares. La Constitución de Weimar, estableció la creación de un Tribunal Administrativo común, y más adelante, se crearía el Tribunal Supremo Administrativo mediante la Ley del 23 de septiembre de 1952, con sede en Berlín²⁵. Hoy, cuenta con Tribunales especializados para la materia administrativa y Tribunales especializados para el ámbito tributario, entre otros, como veremos más adelante, y con un Tribunal Supremo (*Bundesfinanzhof*).

A diferencia de su homólogo francés, el TS español fue concebido desde sus orígenes como un órgano estrictamente jurisdiccional, con competencia expresa para la aplicación del Derecho, inicialmente, en materias civiles y

²⁴ Vid. MONTERO AROCA, J. y FLORS MATÍES, J. (2012): *El recurso de casación*, editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, p. 311.

²⁵ Cfr. NIETO GARCÍA, A. (1960): «Nueva ordenación de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la República federal alemana», *Revista de Administración Pública*, número 31, pp. 353 ss: «La nueva Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 21 de enero de 1960 ha venido a coronar un lento desarrollo legislativo que se remonta a casi cien años. Fue, en efecto, en 1863 cuando el Estado de Badén, el primero entre los alemanes, promulgó una ley sobre la jurisdicción administrativa, y diez años más tarde, bajo la influencia directa de Rudolf v. Gneist, el de Prusia, cuyo ejemplo siguieron inmediatamente los demás Estados. La Constitución de Weimar dispuso (art. 107) la creación de un Tribunal Administrativo común que, pese a su evidente necesidad, no llegó a constituirse legalmente hasta 1941, en cuya fecha las circunstancias del momento hicieron imposible, e indeseable, su eficacia. Con posterioridad al derrumbamiento del Tercer Reich, y en tanto se iba madurando la presente Ley, fueron promulgando los -distintos Estados leyes especiales que, naciendo, además, bajo el patronato de las fuerzas de ocupación, tenían un evidente carácter provisional. Posteriormente, y de acuerdo con el artículo 96 de la actual Constitución, se organizó, por Ley de 23 de septiembre de 1952, un Tribunal Supremo Administrativo con sede en Berlín, de cuya importancia y actividad puede darnos una idea el dato de que en el año 1958 conoció ya 7.700 asuntos. Mientras que por su parte los Tribunales administrativos de primera instancia resolvieron 90.000 casos y los Tribunales Superiores de cada Estado, en conjunto, por encima de los 20.000».

penales. De este modo, se estableció como el vértice de la estructura judicial del Estado. En el discurso preliminar de la Constitución de 1812, De Argüelles lo describe como «el centro de autoridad en que vengan a reunirse todas las ramificaciones de la potestad judicial»²⁶. A pesar de las oscilaciones políticas del periodo, que impidieron su eficacia, el Tribunal Supremo español fue definitivamente instituido mediante el Real Decreto de 1834.

En el ordenamiento jurídico español, la institución del recurso de casación se vincula históricamente a la creación del TS, como hemos recogido, establecido en la Constitución de 1812, consolidándose su configuración en la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1855 (arts. 1010 y siguientes), posteriormente reformada en 1878 y codificada definitivamente en la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881.

En definitiva, el recurso de casación se configura, como un instrumento de naturaleza democrática destinado a asegurar la sujeción del poder judicial al principio de legalidad. Esta finalidad se concreta mediante la creación de un TS que, en su calidad de órgano jurisdiccional superior, conforme a lo dispuesto en el artículo 123 de la actual Constitución española, ejerce la función de unificar la interpretación jurisprudencial de las normas jurídicas, realizadas por los distintos órganos jurisdiccionales, en el ejercicio de su función de resolución de los litigios sometidos a su conocimiento.

La incorporación del recurso de casación al ámbito contencioso-administrativo fue tardía. Durante mucho tiempo, desde la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, el sistema de recursos se organizaba principalmente en torno a una doble instancia para los casos que no eran competencia inicial del Tribunal Supremo y que superaban cierta cuantía económica. Además, existía un recurso extraordinario de apelación para unificar jurisprudencia en casos donde no cabía apelación, así como un recurso de revisión que mezclaba elementos propios de este tipo de recurso con otros propios de la casación.

Aunque la Ley Orgánica del Poder Judicial (en adelante «LOPJ») ya mencionaba el recurso de casación, su aplicación efectiva no se implementó realmente hasta la Ley 10/1992, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal²⁷.

²⁶ Cfr. DE ARGÜELLES, A. (2011): *Discurso preliminar a la Constitución de 1812*, Introducción de Luis Sánchez Agesta, Colección Cuadernos y Debate, número 213, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

²⁷ La consolidación del recurso de casación en el ámbito contencioso-administrativo no se produjo hasta la aprobación de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, que introdujo una modificación sustancial de los artículos 93 a 102 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, e incorporó los artículos 102 a), b) y c). Esta norma supuso una transformación estructural del proceso contencioso-administrativo, al eliminar por completo la segunda instancia y configurar al Tribunal Supremo como único órgano revisor a través de los recursos de casación o de revisión.

Esta ley modificó varios artículos de la Ley de la Jurisdicción de 1956 y eliminó por completo la segunda instancia en el procedimiento contencioso-administrativo. De este modo, las resoluciones dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional quedaron excluidas de apelación, estableciéndose un modelo caracterizado por una única instancia plena y un recurso extraordinario ante la jurisdicción del Tribunal Supremo, orientado primordialmente a garantizar la unidad de la interpretación del ordenamiento jurídico.

Posteriormente, la LJCA introdujo novedades importantes en esta materia: reintrodujo la apelación contra determinadas sentencias de los juzgados contencioso-administrativos, estableció tres tipos de recursos de casación (ordinario, unificación de doctrina e interés de ley) y definió qué sentencias podían recurrirse, en función del órgano que las dictaba y la cuantía del asunto. Sin embargo, esta regulación resultó ser insuficiente generando numerosos problemas, lo que hizo necesaria una nueva reforma que se acometió a través de la modificación introducida por la Disposición Final Tercera, de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que cambió de manera significativa el modelo del recurso de casación, siendo ahora su núcleo central el «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» (arts. 88.1 y 90.4 LJCA), y presentar un interés que trascienda el caso concreto. Esta reforma, marcaría un punto de inflexión.

La naturaleza del recurso de casación es puramente nomofiláctica, como ya hemos recogido, no permitiendo un análisis de los hechos y pruebas ya debatidas en la instancia, sino que es en esencia, un recurso para garantizar la inexistencia de posibles errores legales o jurisprudenciales. Se exige ahora una justificación positiva del interés casacional, lo que restringe notablemente la función revisora del TS y acentúa su papel como «órgano de nomofilaxis». La consecuencia práctica de este cambio es la prevalencia del *ius constitutionis* –la función institucional del TS como garante de la correcta aplicación del Derecho objetivo– sobre el *ius litigatoris*, es decir, el derecho subjetivo del recurrente a una revisión judicial en segunda instancia. Esta tensión entre ambos intereses es lo que ha suscitado los legítimos interrogantes sobre la compatibilidad de este modelo con los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y a un proceso justo o con las garantías debidas (art. 24.2 CE y 6.1 del CEDH), complicándose aún más, con la duda que sobrevuela en él, a raíz de la Doctrina Saquetti, y la cuestión no resuelta, de si este modelo de recurso de casación, cumple con el reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en el Derecho Administrativo sancionador, y especialmente en el Derecho Tributario sancionador (art. 2 del Protocolo 7 del CEDH).

Nos interesa señalar ya, que no defenderemos una modificación de la naturaleza del recurso de casación en nuestro país, que cumple su función, sino lo realmente necesario sería, una reforma del sistema de recursos en el ámbito contencioso-administrativo, a fin de no desnaturalizar el sentido de nuestro recurso de casación.

El recurso de casación se erige como un mecanismo procesal de naturaleza extraordinaria o especial, que permite al TS ejercer un control positivo de legalidad. Este control se materializa mediante la anulación de la resolución impugnada y la emisión de un pronunciamiento sobre el fondo del asunto. El recurso se estructura sobre la base de una infracción jurídica cometida en la sentencia de instancia, la cual puede revestir dos modalidades: *in iudicando*, referida a errores en la aplicación del ordenamiento jurídico sustantivo, o *in procedendo*, referida a vulneraciones procesales que afectan garantías esenciales del procedimiento, generando indefensión para alguna de las partes.

Un sector relevante de la doctrina ha sido muy crítico con las modificaciones introducidas durante este tiempo en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, fundamentalmente en lo que respecta a la sustitución del recurso de apelación por el de casación, argumentando que aquella ofrecía un control jurisdiccional más eficaz por parte de nuestro alto Tribunal, en consonancia con los principios del artículo 24 de la Constitución española²⁸. Dicha crítica se basa en la dificultad de separar de forma nítida los aspectos fácticos y jurídicos en los litigios contra la Administración, habida cuenta de que el control jurisdiccional en este ámbito suele requerir una valoración conjunta de hechos y derechos. Esta problemática se evidencia especialmente, por ejemplo, en supuestos como la desviación de poder –que exige un análisis minucioso de pruebas indirectas contenidas en el expediente administrativo– y en la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, cuya aplicación requiere una atención específica a las circunstancias fácticas del caso.

No obstante, como analizaremos más adelante, tanto el Tribunal Constitucional (en adelante «TC»), así, como el TEDH, han validado, en términos generales, esta configuración restrictiva del recurso de casación, entendiendo que no se vulneran los derechos fundamentales siempre que el modelo persiga

²⁸ Cfr. FERNÁNDEZ MONTALVO, R. (2025): «El recurso de casación contencioso-administrativo y el derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en materia de Derecho Administrativo Sancionador», *op. cit.*; Vid. también, GARCÍA NOVOA, C. (2022): «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *Revista Quincena Fiscal*, número 7, abril 2022, p. 18; y LOZANO CUTANDA, B. (2020): «La Sentencia Saquetti Iglesias c. España impone la introducción de la doble instancia para el enjuiciamiento de las sanciones administrativas», *Revista de Administración Pública*, número 213, p. 188.

finés legítimos –como la racionalización del acceso al TS y la unificación de la jurisprudencia– y prevea mecanismos de control efectivos²⁹.

Ahora bien, ha sido necesario matizar esta doctrina en el ámbito de los procedimientos sancionadores (administrativo y tributario), donde cobra especial relevancia el derecho al reexamen jurisdiccional. En este contexto, ha adquirido un papel central la tan citada doctrina *Saquetti Iglesias* del TEDH, que ha influido de manera directa en los últimos pronunciamientos de la Sala Tercera del TS, los cuales apuntan a la necesidad de, o bien, introducir una nueva causa de casación autónoma que permita revisar las sentencias dictadas en el marco de los procedimientos sancionadores³⁰, algo que como ya hemos apuntado no nos parece lo más acertado; o bien, reformar el actual sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo, instaurando una segunda instancia genérica. Sería esta última, como detallaremos más adelante, la que se orientaría mejor a reforzar las garantías del administrado, a fin de preservar la efectividad del derecho a un recurso con plenitud de conocimiento, en los términos que exige el CEDH, sin desnaturalizar el actual recurso de casación.

3. EL DERECHO A LA DOBLE INSTANCIA EN MATERIA PENAL ¿EL NIVEL DE PROTECCIÓN QUE LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL HA OTORGADO A ESE DERECHO EN EL PROCESO PENAL, DEBERÍA ALCANZARSE EN EL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO? REFERENCIA AL ASUNTO CESARIO GÓMEZ VÁZQUEZ CONTRA ESPAÑA

Durante un largo periodo de tiempo, imperó en nuestro sistema procesal penal el dogma de que el «principio de la única instancia» se presentaba como «indiscutible e indiscutida»³¹. Ello fue tal vez, fruto de la influencia de la revolución francesa, que nos llevó a la introducción de la oralidad, la publicidad, la inmediación y la libre valoración de las pruebas, consagrando en Es-

²⁹ Cfr. FERNÁNDEZ MONTALVO, R. (2025): «El recurso de casación contencioso-administrativo y el derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en materia de Derecho Administrativo Sancionador», *op. cit.*, p. 25.

³⁰ *Ibidem*, p. 32.

³¹ *Vid.* GARCÍA PÉREZ, J. J. (1989): «Proceso penal y doble instancia», en *La reforma del proceso penal*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, p. 651. Tan sólo se recogió la doble instancia en la *Compilación General de 1879*, que en sus artículos 848 y 852, admitía la posibilidad de una doble instancia *sui generis* en las causas por delitos. Cfr. también, ARANGÜENA FANEGO, C. (1994): «Proceso penal y doble instancia», *Justicia: Revista de Derecho Procesal*, número 1.

paña este principio de la única instancia³², con los riesgos que de ello se podían derivar. Sin embargo, no se traducían en que no existiera la posibilidad de recurrir las sentencias desfavorables por aquel entonces, sino que, ante la falta de recursos ordinarios contra las sentencias dictadas en única instancia, se procedió a ampliar los motivos de los recursos extraordinarios, entre ellos el de casación³³.

Sin embargo, desde hacía tiempo, el Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas (en adelante «CCPR»³⁴), venía declarando en reiterados Dictámenes, el incumplimiento de España de determinadas resoluciones dictadas por la Sala de lo Penal del TS, del artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos:

«Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un Tribunal superior, conforme a lo prescrito por la Ley»³⁵.

El CCPR, venía considerando que, nuestro recurso de casación penal (anterior a la reforma introducida por la Ley Orgánica 19/2003), vulneraba el citado artículo 14.5, al no permitir una revisión íntegra del fallo condenatorio o de la pena, ya que el Tribunal de casación no podía volver a evaluar las pruebas del juicio oral, limitándose a revisar los aspectos formales o legales de la sentencia de instancia. De todos los Dictámenes, el más conocido fue, el Dictamen número 701/1996, de 20 de junio, del CCPR³⁶, en el asunto Cesario Gó-

³² Vid. ARANGÜENA FANEGO, C. (1994): «Proceso penal y doble instancia», *op. cit.*, pp. 31-33: «Nuestro legislador de finales de siglo XIX plasmó su convicción de que la segunda instancia en el proceso penal constituía un atentado contra los principios de oralidad e intermediación y contra la libre apreciación en conciencia de la prueba por el Tribunal». Cfr. también, LASSO GAITE, J. F. (1998): *Crónica de la Codificación Española, Organización Judicial*, Ministerio de Justicia, pp. 108-109: «Con el sistema oral solemne no cabe más de una instancia, porque el juicio no puede repetirse dos veces: los interrogatorios, los contrainterrogatorios, los debates, los accidentes de la discusión oral, los dichos de los testigos y las manifestaciones de los reos, cuantas veces se repitiesen darían resultados diferentes».

³³ Cfr. MORENO CATENA, V. (2008): «El recurso de apelación y la doble instancia penal», *Revista Teoría y Derecho*, número 4, pp. 156-188.

³⁴ Usaremos esta abreviatura, que es la más común, y corresponde a la nomenclatura usada por la ONU «*Human Rights Committee*».

³⁵ Este instrumento internacional fue fruto de la Resolución 2200 A, de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 23 de marzo de 1976, que configuró la segunda instancia penal, obligando a los Estados que lo ratificaron a la introducción de la segunda instancia en sus ordenamientos jurídicos propios. Ratificado por España el 13 de abril de 1977.

³⁶ Gomez Vazquez v. Spain, Comm. 701/1996, U. N. Doc. A/55/40, Vol. II, at 102 (HRC 2000), apartado 11.1: «En cuanto a si el autor ha sido objeto de una violación del párrafo 5 del artículo 14 del Pacto, porque su condena y sentencia solamente han sido revisadas en casación ante el Tribunal Supremo, en lo que su abogado, siguiendo los parámetros establecidos en los artículos 876 ss de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denomina un recurso incompleto de revisión, el Comité toma nota de la alegación del Estado Parte de que el Pacto no exige que el recurso de revisión se llame de apelación. No obstante, el Comité pone de manifiesto que al margen de la nomenclatura dada al recurso en cuestión, este ha de cum-

mez Vázquez c. España, que dejó en evidencia que nuestro sistema penal, no permitía llevar a cabo un reexamen íntegro de la culpabilidad, imponiendo a nuestro país la necesidad de instaurar esa segunda instancia en materia penal³⁷. El Comité declaró que la Sentencia de la Sala de lo Penal del TS de 27 de octubre de 1993, emitida tras el recurso de casación instado por el condenado, no constituyó una revisión de la declaración de culpabilidad en los términos que exige este derecho, ya que sólo podía ser interpuesto por razones jurídicas muy limitadas y sin posibilidad de que el TS efectuara una nueva evaluación de las pruebas. El Dictamen del Comité acogió la tesis de la queja, afirmando que no se había efectuado una revisión íntegra del fallo condenatorio y la pena, ya que el recurso de casación solo habilitaba a una revisión de los aspectos formales o legales de la sentencia, cuando el autor tiene derecho a un recurso efectivo³⁸.

El Comité concluyó, que las resoluciones judiciales españolas en esta materia no estaban respetando el artículo 14.5 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, reprochándole al TS español haber declarado que no formaba parte de sus funciones «una nueva valoración del material probatorio en el que se había basado el juzgador en primera instancia para dictar su fallo de condena»³⁹.

La instauración de la segunda instancia penal, se llevó a cabo, en un primer momento, a través de la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre⁴⁰,

plir con los elementos que exige el Pacto. De la información y los documentos presentados por el Estado Parte no se refuta la denuncia del autor de que su fallo condenatorio y la pena que le fue impuesta no fueran revisados íntegramente. El Comité concluye que la inexistencia de la posibilidad de que el fallo condenatorio y la pena del autor fueran revisadas íntegramente, como se desprende de la propia sentencia de casación citada (...), limitándose dicha revisión a los aspectos formales o legales de la sentencia, no cumple con las garantías que exige el párrafo 5, artículo 14, del Pacto. Por consiguiente, al autor le fue denegado el derecho a la revisión del fallo condenatorio y de la pena, en violación del párrafo 5 del artículo 14 del Pacto».

³⁷ Vid. PÉREZ MANZANO, M. (2006): «Segunda instancia y revisión de la declaración de hechos probados», *op. cit.*, p. 2.

³⁸ Cfr. Gómez Vázquez v. Spain, Comm. 701/1996, U. N. Doc. A/55/40, Vol. II, at 102 (HRC 2000), párrafo 11.1.

³⁹ Entre otros, cabe destacar, los Dictámenes en los casos: J. SEMEY c. ESPAÑA, de 19 de septiembre de 2003; M. SINEIRO FERNÁNDEZ c. ESPAÑA, de 19 de septiembre de 2003; J. M. ALBA CABRIADA c. ESPAÑA, de 15 de noviembre de 2004; y A. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ c. ESPAÑA, de 29 de marzo de 2005.

⁴⁰ La exposición de motivos de la Ley Orgánica 19/2003, de modificación de la LOPJ que inició esa reforma, decía así: «En el libro I destaca la generalización de la segunda instancia penal potenciándose las Salas de lo Penal de los Tribunales Superiores de Justicia en las que se residencia la segunda instancia penal respecto de las resoluciones dictadas por las Audiencias Provinciales en primera instancia, así como la creación de una Sala de Apelación en la Audiencia Nacional. Con ello, además de la previsible reducción de la carga de trabajo de la Sala Segunda del Tribunal Supremo se pretende resolver la controversia surgida como consecuencia de la Resolución de 20 de julio de 2000 del Comité de Derechos Humanos de la ONU, en la que se mantuvo que el actual sistema de casación español vulneraba el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos».

generalizándose esta segunda instancia y abriendo un recurso de apelación contra todas las sentencias definitivas dictadas tanto por los juzgados de lo penal, como por las Audiencias Provinciales, cualquiera que fuera el tipo de procedimiento en que la resolución se dicte; para posteriormente terminar de materializarse esta reforma, en 2015, a través de la Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en materia del recurso de casación penal, dando solución a todos los problemas que se venían produciendo con la segunda instancia en el ámbito penal.

De lo anterior podemos concluir, que lo relevante para el CCPR, a fin de determinar si una resolución judicial, satisfacía o no las exigencias del artículo 14.5 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, fue analizar el tipo de revisión efectuada y la determinación de los hechos probados, para lo que se hacía necesario que un Tribunal superior: «evalúe plenamente las pruebas y las incidencias del juicio. De manera que no resulta suficiente que el recurso posibilite la revisión de las cuestiones de Derecho»⁴¹, siendo además necesario que «la revisión en segunda instancia de la determinación de hechos probados realizada en la primera, exigida por el artículo 14.5 PIDCP debe ser una evaluación plena y que requiere la realización de una nueva vista pública»⁴².

Con la segunda instancia penal, se abre la posibilidad de que el órgano judicial superior jerárquicamente al que dictó la resolución reexamine la misma; configurándose, como un medio de defensa, al objeto de poder corregir una posible injusticia o ilegalidad de algunas resoluciones⁴³. En palabras de Tapia Fernández, la segunda instancia se configura como «un verdadero segundo grado jurisdiccional, donde el Tribunal ad quem tiene plenas facultades para resolver cuantas cuestiones se le planteen, sean de hecho o de derecho,

⁴¹ Vid. Dictamen del Comité en el caso DOMUKOVSKY Y OTROS c. GEORGIA, de 29 de mayo de 1998, en su párrafo 18.11.

⁴² A este respecto el Comité ha recogido que no es necesaria una nueva vista de los hechos si se ha evaluado las pruebas y su desarrollo en la revisión. Cfr. Decisión de inadmisión de 29 de marzo de 1995, asunto PERERA c. AUSTRALIA, cuyo párrafo 6.4. declaró que: «en cuanto a la reclamación del autor acerca de la revisión del fallo condenatorio dictado contra él, el Comité observa que, del veredicto del Tribunal de Apelación en lo Penal, de fecha 4 de julio de 1986, se desprende que dicho Tribunal evaluó las pruebas contra el autor y las instrucciones dadas por el juez al jurado respecto de esas pruebas. El Comité observa que el párrafo 5 del artículo 14 no requiere que el Tribunal de Apelación proceda a una nueva vista de los hechos, sino que evalúe las pruebas presentadas durante el juicio y la forma en que se desarrolló éste». Vid. PÉREZ MANZANO, M. (2006): «Segunda instancia y revisión de la declaración de hechos probados», *op. cit.*, pp. 2-3.

⁴³ GARCÍA PÉREZ, J. J. (1989): «Proceso penal y doble instancia», en *La reforma del proceso penal*, *op. cit.*, p. 647.

efectuando una nueva valoración de las pruebas de primera instancia sin condicionamiento alguno»⁴⁴.

Podríamos decir que la doctrina es unánime al considerar, que el objetivo de la doble instancia es procurar una resolución más justa; y tal como recoge Cortés Domínguez, se ha considerado, y así lo ha demostrado la historia, que la mejor manera de conseguir una justa resolución, es procurando un segundo conocimiento del asunto por dos jueces distintos, siendo un Tribunal superior jerárquicamente al que conoció primero, quien decida la cuestión de forma definitiva⁴⁵. Este doble conocimiento implica la igualdad en el objeto del proceso en ambas instancias; sin que quepa, salvo excepciones, que en la segunda instancia las partes aleguen nuevos hechos, aporten nuevos conocimientos, o intenten la realización de nuevas pruebas que puedan desvirtuar el hecho de que exista la más absoluta identidad y amplitud entre el objeto de conocimiento de la primera y segunda instancia⁴⁶.

En definitiva, la segunda instancia penal se instauró fundamentalmente argumentándose en:

- la imposición internacional del cumplimiento del artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y fundamentalmente el Dictamen del CEDH de 20/07/2000,
- garantizar el sometimiento pleno a la ley y control de las actuaciones jurisdiccionales, con el fin de evitar los errores judiciales,
- una doble oportunidad para satisfacer las pretensiones de las partes,
- garantizar una resolución justa,
- la necesidad de revisión de la culpabilidad.

⁴⁴ Vid. TAPIA FERNÁNDEZ, I. (2011): *La implantación generalizada de la segunda instancia en el proceso penal. Presente y futuro*, Civitas, Madrid, p. 27, matiza que: «en este segundo grado no se permite la aportación indiscriminada de materiales nuevos o pruebas, sino que el tribunal de apelación realiza una revisión *prioris instantiae*; configurando una apelación limitada que actúa como una revisión de la resolución dictada en primera instancia».

⁴⁵ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. (1995), «Teoría general de los recursos en materia penal y la doctrina del Tribunal Constitucional», en AA. VV., *Recursos en el orden jurisdiccional penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XXI, Madrid, p. 18.

⁴⁶ Si bien, en un primer momento, el recurso de apelación penal fue concebido como un recurso de plena cognición fáctica, lo que otorgaba al Tribunal *ad quem* la facultad de modificar los hechos declarados probados y cambiar el sentido del pronunciamiento; todo ello cambia con la Sentencia del Tribunal Constitucional 167/2002, de 18 de septiembre, que introdujo definitivamente la apelación limitada, estableciendo que la revocación de una sentencia absolutoria, transformándola en una de condena, exigiría la presencia y declaración del acusado; así como la práctica probatoria. Ello, resulta necesario para no vulnerar el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías del artículo 24.2 CE.

¿Son aplicables todos estos argumentos que se han venido esgrimiendo para la instauración de la segunda instancia penal, para instaurar una revisión de la culpabilidad frente a sanciones administrativas o tributarias de naturaleza penal?

Abordamos en las líneas que siguen el estado de esta cuestión.

4. LA REVISIÓN DE LA CULPABILIDAD POR UN TRIBUNAL SUPERIOR EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES ADMINISTRATIVOS Y TRIBUTARIOS

4.1 Origen del problema de la doble instancia sancionadora

Como recogimos ad initio, la instauración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo fue tardía en nuestro ordenamiento jurídico, su aplicación efectiva no se implementó realmente hasta la Ley 10/1992, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, con las sucesivas modificaciones, siendo la de mayor calado la del año 2015, que dio lugar al actual recurso de casación, con las limitaciones que ya hemos recogido que del mismo se derivan. El recurso de casación tiene naturaleza «nomofiláctica», lo que impide que se convierta en un recurso propiamente dicho, ello unido a que como expusimos en el apartado 2.1, el orden contencioso-administrativo no contempla la doble instancia de manera genérica, lo que hace que muchas resoluciones sancionadoras, administrativas o tributarias, sólo sean resueltas en la mayoría de los casos en una única instancia. Esta situación ha derivado en la controvertida cuestión, desde la sentencia Saquetti Iglesias, que sobrevuela sobre nuestro ordenamiento contencioso-administrativo, cual es: «la posible vulneración del artículo 2.1, del Protocolo 7 del CEDH», por no contemplar una revisión de la culpabilidad en los procedimientos sancionadores administrativos y tributarios.

En síntesis, el asunto comenzó cuando en aduanas se detectó que el Sr. Saquetti Iglesias, con doble nacionalidad argentina y española, transportaba 154.800€ que no había declarado, incautándole la casi totalidad de dicha cantidad (153.800€) en aplicación de la Orden EHA/1439/2006 de 3 de mayo, reguladora de la declaración de movimientos de medios de pago en el ámbito de la prevención de blanqueo de capitales. El recurrente, alegó que durante el llamado «corralito»⁴⁷ había ido trayendo a España cantidades de efectivo, que

⁴⁷ El corralito en Argentina fue una medida económica implementada el 1 de diciembre de 2001 por el gobierno de Fernando de la Rúa, que restringió la retirada de efectivo de los bancos a 250 USD sema-

fueron declaradas y justificadas y, que ahora retornaba a Argentina. El asunto concluyó en una sanción por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, del Ministerio de Economía, por haber cometido una «infracción grave» tipificada en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales, imponiéndole una multa de 153.800€, que se correspondía con la cantidad previamente incautada. Frente a la resolución sancionadora interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante «TSJ Madrid»), que fue desestimado con el argumento: «que la sanción era proporcional al objetivo perseguido y al control de los medios de pago internacionales», añadiendo que la sentencia era «firme ya que contra la misma no cabía interponer recurso de casación por razón de la cuantía»⁴⁸. Contra la citada sentencia interpuso recurso de amparo ante el TC, que fue inadmitido a trámite «por no justificar suficientemente la especial trascendencia constitucional del mismo». Esta situación le llevó a recurrir ante el TEDH, invocando vulneración del artículo 2, del Protocolo número 7 del CEDH, con la argumentación que la sentencia del TSJ de Madrid no había sido revisada por una instancia superior. El Tribunal de Estrasburgo estimó la demanda con el principal fundamento de la vulneración del artículo 2, del Protocolo número 7 del CEDH, por no contemplar nuestro ordenamiento, una revisión de la culpabilidad, por un Tribunal superior, de aquellas sanciones graves con naturaleza penal⁴⁹.

nales debido a un pánico financiero. Esta medida fue parte de una crisis más amplia que culminó en un estallido social el 20 de diciembre de 2001, resultando en la dimisión de De la Rúa y en violentas manifestaciones que dejaron 38 víctimas fatales. El corralito marcó un momento crítico en la historia económica y social de Argentina, paralizando las cuentas bancarias y generando un descontento generalizado entre la población.

⁴⁸ Recordemos que la anterior regulación limitaba el acceso al recurso de casación a la superación de la cuantía de 600.000€, filtro que fue abandonado tras la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que revolucionó el sistema casacional contencioso-administrativo, pasando de un sistema en que la selección de los asuntos se fundaba, principalmente, en la *summa gravaminis*, a un sistema basado en el «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» (art. 88.1 LJCA), con independencia de su importe. Con ello se trataba de impulsar la función nomofiláctica del recurso de casación. Cfr., Cazorla Prieto, L. M. (director), Cancio Fernández, R. C. (director), Avezuela Cárcel, J. (director) (2017): *Estudio sobre el nuevo recurso de casación contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi; Vid también, entre otros, RECUERDA GIRELA, M. A. (2016): «El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo y el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia», *Revista Andaluza de Administración Pública*, número 94, pp. 107 ss; RUIZ LÓPEZ, M. A. (2017): «El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo: primeras resoluciones, balance y perspectivas», *Revista de Administración Pública*, número 204, pp. 165 ss; DEL CASTILLO BONET, A. (2019): «La incidencia del nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en el ámbito tributario», *Forum Fiscal*, número 253.

⁴⁹ Interesa reseñar que en relación con la indemnización a percibir tras la sentencia Saquetti del TEDH, hubo posturas opuestas entre el demandante y el Gobierno de España. De conformidad con lo previsto en el artículo 41 CEDH, para cuando se ha producido la lesión de un derecho convencional y solo se permite de manera imperfecta reparar sus consecuencias, la sentencia aborda finalmente la procedencia de una compensación o indemnización en este caso. El Tribunal de Estrasburgo zanjó la cuestión diciendo

Las cuestiones por resolver se centran fundamentalmente en:

- a) ¿A qué derecho se refiere el artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH?
- b) ¿Que se entiende por Tribunal superior?
- c) ¿Qué se entiende por infracción grave?
- d) ¿Qué sanciones tienen naturaleza penal?
- e) ¿El proclamado derecho realmente ha alcanzado un efectivo cumplimiento con nuestro nuevo recurso de casación?

4.2 El artículo 2 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos

El derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior es un derecho que no está reconocido expresamente en nuestra Constitución⁵⁰. Este vacío ha generado dificultades interpretativas y un tratamiento desigual del derecho⁵¹, lo que ha hecho que hayamos asumido la terminología utilizada por

que no se puede especular sobre cuál habría sido el resultado si el demandante hubiera disfrutado de la garantía del artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH, pero no considera irrazonable entender que el demandante sufrió, tanto una pérdida de oportunidad real, como unos daños morales ciertos, que la mera constatación de tal violación en la sentencia no basta para remediar. En consecuencia, atendiendo a las circunstancias del caso y resolviendo en términos de equidad, otorgó al demandante una indemnización de 9.600 euros en concepto de daños morales, una condena parcial en costas, y la expresa inclusión de los intereses moratorios. *Vid.* COBREROS MENDAZONA, E. (2013): «La pérdida de oportunidad procesal como daño indemnizable por el Estado», *Revista Vasca de Administración Pública*, número 96, pp. 77 ss; *Cfr.* también, IZQUIERDO SANS, C. (2025): «La reparación de los derechos vulnerados por sentencia del TEDH. El problemático encaje del recurso de revisión», en *El Estado constitucional democrático*, Libro Homenaje a Javier Jiménez Campo, directores Manuel Aragón Reyes, Juan José Solozábal Echevarría y Juan Luis Requejo Pagés, editorial Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, p. 703.

⁵⁰ *Cfr.* COBREROS MENDAZONA, E. (2020), «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *op. cit.*, pp. 17 ss: «En efecto, exceptuando la jurisdicción penal, para los restantes órdenes jurisdiccionales el Tribunal Constitucional viene diciendo, tradicionalmente, que la existencia de un doble enjuiciamiento no es una exigencia constitucional, sino que está sometida a la libre decisión del legislador. Lo dijo ya con carácter general, en 1985 y así lo vemos confirmado más recientemente: “[n]o puede encontrarse en la Constitución ninguna norma o principio que imponga la necesidad de una doble instancia o de unos determinados recursos, siendo posible en abstracto su inexistencia o condicionar su admisibilidad al cumplimiento de ciertos requisitos. El establecimiento y regulación en esta materia, pertenece al ámbito de libertad del legislador”». *Vid.* Sentencia Tribunal Constitucional, número 51/1985, de 10 de abril, Fundamento Jurídico tercero; Sentencia Tribunal Constitucional, número 46/1984, Fundamento Jurídico segundo; Sentencia Tribunal Constitucional, número 102/1984, de 12 de noviembre, Fundamento Jurídico segundo; o Sentencia Tribunal Constitucional, número 149/2015, de 6 de julio, Fundamento Jurídico tercero.

⁵¹ GARCÍA FRÍAS, A. (2024): «Saquetti una doctrina de mínimos. Hacía una mayor garantía del Derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves», *Taxlandia*, 11 de junio de 2024. <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/saquetti-una-doctrina-de-minimos-hacia-una-mayor-garantia-del-derecho-al-reexamen-judicial-de-las-sanciones-administrativas-graves>: «Por obvio que pueda parecer, lo primero es aclarar cuál es el derecho del que estamos hablando, porque ya su

los Convenios Internacionales, particularmente lo recogido en el artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 16 de diciembre de 1966, que constituyó el precedente del artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio.

A pesar de no estar reconocido explícitamente en nuestra Constitución, este derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior se puede inferir del derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso justo (art. 24 Constitución española), que sin lugar a duda integran «el derecho al recurso»⁵², ejerciendo este derecho al recurso en los términos recogidos en la legislación ordinaria⁵³, cuyas normas se interpretarán de conformidad con los Tratados y Acuerdos Internacionales, así como con la Declaración Universal de Derechos Humanos⁵⁴.

El contenido de este derecho a la revisión de la culpabilidad, a nuestro entender, debe fundamentarse sin ningún género de duda, no tanto, en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), sino más, en el derecho a un proceso justo (art. 24.2 CE), con todas las garantías procesales. Ya que el derecho a la tutela judicial efectiva queda cubierto con la opción del recurso, sin embargo, el cumplimiento de la revisión de la culpabilidad se residencia en el derecho a un proceso con todas las garantías.

propia denominación ocasiona una cierta confusión. Así encontramos alusiones al “derecho al reexamen judicial”, o al “derecho a la segunda instancia en materia sancionadora”, si bien lo más correcto sería referirnos al derecho a la revisión de la culpabilidad por un tribunal superior».

⁵² Vid. GARCÍA NOVOA, C. (2022): «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *Revista Quincena Fiscal*, número 7, abril 2022. La Sentencia 42/1982, de 5 de julio, del Tribunal Constitucional, en su Fundamento Jurídico segundo, recoge, que el artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos «obliga a considerar que entre las garantías del proceso penal a las que genéricamente se refiere la Constitución en su artículo 24.2 se encuentra la del recurso ante un tribunal superior, y que, en consecuencia, deben ser interpretadas en el sentido más favorable a un recurso de ese género todas las normas del Derecho Procesal Penal de nuestro ordenamiento». Cfr. también: COBREROS MENDAZONA, E. (2020), «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *op. cit.*, pp. 17 ss; también: FERNÁNDEZ MONTALVO, R. (2025): «El recurso de casación contencioso-administrativo y el derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en materia de Derecho Administrativo sancionador», *op. cit.*, p. 25: «El derecho al recurso está comprendido en el derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que se encuentra previsto por el legislador».

⁵³ El Tribunal Supremo, en la sentencia 37/1995, de 7 de febrero de 1995 recoge que: «el sistema de recursos se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le dé cada una de esas leyes de enjuiciamiento reguladoras de los diferentes órdenes jurisdiccionales». Así se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional, que, en Fundamento Jurídico segundo, de la sentencia 120/2002, de 20 de mayo, afirma que: «el derecho al recurso no nace directamente de la Constitución, sino de lo que hayan dispuesto las leyes procesales, correspondiendo al ámbito de libertad del legislador, salvo en materia penal, el establecimiento y regulación de los recursos procedentes en cada caso».

⁵⁴ Artículo 10.2 Constitución española: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

El artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH, recoge que:

«1. Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por una jurisdicción superior. El ejercicio de ese derecho, incluidos los motivos por los cuales pueda ser ejercitado, se regularán por ley.

2. Este derecho podrá ser objeto de excepciones en caso de infracciones de menor gravedad según las defina la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto tribunal o haya sido declarado culpable y condenado al resolverse un recurso contra su absolución».

Para la aplicación de este precepto se extraen, inicialmente, varios requisitos:

- es necesaria la declaración de culpabilidad,
- esa declaración de culpabilidad debe tener naturaleza penal,
- la culpabilidad tiene que ser declarada por un Tribunal,
- la revisión debe de realizarse por un Tribunal superior,
- el ejercicio de este derecho debe de regularse por ley, y
- existen excepciones al ejercicio de este derecho: en caso de infracciones de menor gravedad, o cuando el Tribunal que juzgó en primera instancia sea el más alto Tribunal, o cuando haya sido condenado por resolverse un recurso contra la absolución.

El apartado primero del citado artículo 2, recoge una de las más importantes concreciones del derecho a un proceso equitativo, cual es el derecho a una doble instancia en la jurisdicción penal, o en la sancionadora de naturaleza penal, es decir la administrativa represora⁵⁵.

Es significativo, el Informe Explicativo del Protocolo número 7, que recoge:

«17. En el artículo 2 del Protocolo núm. 7 se reconoce el derecho de toda persona declarada culpable de un delito por un tribunal a que su declaración de culpabilidad o su condena sean revisadas por un tribunal superior. No es necesario que, en todos los casos, esa persona tenga la posibilidad de que tanto la condena como la pena sean revisadas por un tribunal superior. Así, por ejemplo, si el condenado es culpable del delito que se le imputa, este derecho puede limitarse a la revisión de la condena. En comparación con la redacción de la disposición correspondiente del Pacto de las Naciones Unidas (párrafo 5 del art. 14), se ha añadido la palabra «tribunal» para dejar claro que este artículo no se refiere a los delitos juzgados por autoridades que no sean tribunales en el sentido del artículo 6 del Convenio. (...).

⁵⁵ Cfr. GARCÍA NOVOA, C. (2022): «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *op. cit.*

18. La revisión de los tribunales superiores se regula de forma diferente en los distintos Estados miembros del Consejo de Europa. En algunos países, ese examen puede limitarse, según el caso, a la aplicación de la ley, como un recurso de casación. En otros países, existe una apelación, que permite llevar tanto las cuestiones de hecho como de derecho ante un tribunal superior. Este artículo deja a la legislación nacional el establecimiento de las modalidades de ejercicio de este derecho, incluidos los motivos por los que puede ejercerse. (...).

20. El párrafo 2 del artículo 2 del Protocolo núm. 7 permite excepciones a este derecho: – para delitos menores, tal como se definen en la ley; – cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto tribunal, por ejemplo, por su rango (ministro, juez u otro funcionario de alto rango), o por la naturaleza del delito; – cuando el interesado haya sido condenado tras un recurso contra su absolución.

21. Para decidir si un delito es de naturaleza menor, un criterio importante es si el delito es punible o no con prisión»⁵⁶.

4.2.1 ¿QUÉ SE ENTIENDE POR TRIBUNAL SUPERIOR?

El informe explicativo del Protocolo número 7 del CEDH recoge, que la revisión debe efectuarse por un Tribunal judicial, independiente e imparcial, no por una autoridad administrativa. Ese Tribunal revisor debe ser superior, siendo esa superioridad evaluable a la vista de la jerarquía judicial general y no de los límites económicos para acceder a los recursos.

En este contexto, los Tribunales Económico-Administrativos, no podrían ser contemplados jamás como una instancia en materia revisora, ni siquiera como una primera instancia, desde el concepto del artículo 2.1 del Protocolo número 7 del CEDH. El Protocolo deja claro, que se refiere a Tribunales jurisdiccionales, sin que en ningún caso entren en juego los que tengan naturaleza administrativa. La revisión de la culpabilidad tiene que llevarse a cabo por un Tribunal superior, no cabe la revisión por órganos administrativos, o por autoridades que no tengan la naturaleza de Tribunal, porque, como ya hemos recogido, no tienen la independencia ni la imparcialidad suficiente.

El TC español no puede considerarse tampoco una instancia revisora, ya que su función se limita al análisis de la relevancia constitucional, no al reexamen de la culpabilidad. En este caso el TEDH invocó el apartado 18 del informe del Protocolo número 7, antes referido, y destaca que, si bien puede consi-

⁵⁶ Cfr. COBREROS MENDAZONA, E. (2020), «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *op. cit.*, p. 28. *Vid.* Protocolo número 7 CEDH en: https://www.derechoshumanos.net/Convenio-Europeo-de-Derechos-Humanos-CEDH/1984-Protocolo07_ConvenioProteccionDerechosHumanosyLibertadesFundamentales.htm.

derarse que los Tribunales de apelación o casación reúnen los requisitos exigidos para satisfacer la necesidad del doble grado de jurisdicción, ninguna mención se hace en el mismo a los Tribunales Constitucionales. El TEDH subraya que las competencias del TC al resolver los recursos de amparo se limitan a evaluar si los derechos fundamentales del administrado se han respetado y en caso contrario, puede restablecerlos, pero deberá abstenerse de cualquier otra consideración sobre la actuación de los órganos jurisdiccionales, sus errores o las infracciones de legalidad que los mismos hayan cometido. En estas circunstancias, el TEDH concluye que el TC no puede ser considerado una segunda instancia a los fines del artículo 2, del Protocolo 7 CEDH⁵⁷.

No cuestiona el TEDH el carácter de jurisdicción superior de los Tribunales Superiores de Justicia, pero señala que, tratándose de la única autoridad judicial interviniente, no puede tenerse por satisfecha la garantía revisora del doble grado de jurisdicción prevista para las infracciones de carácter penal. Termina afirmando, que es legítima la limitación de recursos realizada por el legislador nacional que impide el acceso al TS, pero justamente esa circunstancia provoca que se vulnere en este caso el artículo 2 del Protocolo número 7.

Por cuanto antecede, entendemos, que el actual recurso de casación ante el TS no cumple con los requisitos del artículo 2.1 del Protocolo 7 del CEDH, ya que, puede que el recurso sea inadmitido a trámite, o admitiéndose, la función nomofiláctica del recurso impide que se pueda llevar a cabo una verdadera revisión de la culpabilidad, como ya hemos recogido.

4.2.2 EL CARÁCTER DE NATURALEZA PENAL DE LA SANCIÓN, COMO REQUISITO PARA EL ACCESO A LA REVISIÓN DE LA CULPABILIDAD. LOS CRITERIOS ENGEL

En relación con la naturaleza penal de la sanción administrativa, la sentencia del TEDH, en el asunto Saquetti, recurre a los conocidos «criterios Engel», teniendo en cuenta factores como el tipo de infracción, la naturaleza de los intereses protegidos, el objetivo de disuasión y represión, y la gravedad potencial de la sanción.

En síntesis, la jurisprudencia sobre la aplicación del artículo 2 del Protocolo 7 y el artículo 6, ambos del CEDH, para delimitar si una sanción tiene

⁵⁷ Cfr. SOLDEVILA FRAGOSO, S. (2020): «Sentencia de gran impacto: Asunto Saquetti Iglesias v. España. STEDH de 30 de junio de 2020», *La Ley*, número 5811, El Consultor de los Ayuntamientos – Documento.

naturaleza penal o no, de acuerdo con estos denominados «criterios Engel»⁵⁸, se resume en lo siguiente:

a) *Infracción a nivel interno*: hace referencia a la legalidad o tipificación que se realiza en el derecho interno, aunque representa un mero punto de partida no decisivo, con un valor relativo. La calificación interna como infracción administrativa y su eventual impugnación ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, no impide que el TEDH concluya que la infracción, calificada como administrativa, tenga naturaleza penal a los efectos del CEDH, si concurre alguno de los otros criterios⁵⁹;

b) *Naturaleza de la infracción*: para cuyo análisis se toma en consideración el colectivo de personas sometidas a la norma sancionadora, los bienes jurídicos protegidos, y la existencia de un objetivo de disuasión y represión. Es el criterio más relevante. El TEDH considera que concurre este segundo criterio cuando la norma sancionadora que sirve de base a la sanción tiene una eficacia general y está dirigida a un número indeterminado de destinatarios, en este caso cualquier persona física o jurídica que cruzando una frontera realice las conductas descritas como punibles. También toma en consideración, el bien jurídico protegido, que generalmente va más allá de la simple protección de la pérdida de capital por el Estado, pues se identifica fundamentalmente con la disuasión y represión de la obligación legal de declaración. Dicha circunstancia, por sí sola, resulta suficiente a juicio del TEDH para calificar la infracción como de naturaleza penal⁶⁰;

c) *La gravedad de la sanción impuesta al interesado*: sin que su cuantía sea un criterio determinante. En el caso Saquetti, si bien la infracción cometida no llevaba aparejada una sanción de pérdida de libertad, el montante de la multa impuesta, que coincidía con la cantidad requisada en aduana, es lo suficientemente severo como para justificar la calificación de infracción como penal, máxime cuando el Tribunal Superior de Justicia no realizó un juicio de

⁵⁸ Estos criterios fueron establecidos en el *Asunto Engel y otros c. Países Bajos* (Sentencia de 8 de junio de 1976). *Vid.* también, *Ezeh y Connors c. Reino Unido* [GS], números 39665/98 y 40086/98, § 82, Convenio 2003-X. *Cfr.* entre otros, SOLDEVILA FRAGOSO, S. (2020): «Sentencia de gran impacto: Asunto Saquetti Iglesias v. España. STEDH de 30 de junio de 2020», *op. cit.*; GARCÍA FRÍAS, A. (2022): «Temas reabiertos en materia sancionadora», *op. cit.*; GARCÍA FRÍAS, A. (2024): «Saquetti una doctrina de mínimos. Hacia una mayor garantía del Derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves», *op. cit.*; GARCÍA NOVOA, C. (2022): «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *op.cit.*

⁵⁹ Para acotar más, al firmar el Protocolo algunos Estados añadieron declaraciones en el sentido de que la «infracción penal» se refería exclusivamente a las infracciones calificadas como penales en su propio ordenamiento, entre ellos, Alemania, Austria, Francia, Italia, Liechtenstein, Países Bajos o Portugal; pero no así España.

⁶⁰ Que la incluiría en el ámbito de aplicación del artículo 6.1 CEDH (apartado 27).

proporcionalidad sobre la cuantía de la multa. En relación con la naturaleza penal de la infracción en los términos del Convenio, se recuerda que las penas en el Código Penal no sólo son privativas de libertad, también son pecuniarias.

Para aplicar el artículo 6 del Convenio basta con que la infracción en cuestión tenga naturaleza penal o que exponga a la persona interesada a una sanción que, por su carácter y gravedad, tenga generalmente naturaleza penal⁶¹, teniendo en cuenta la naturaleza de la infracción cometida, el tipo, y la gravedad de la sanción. Así habrá que tener en cuenta el carácter de la infracción, la magnitud del colectivo al que va dirigido (alcance general), el tipo y naturaleza de los intereses protegidos y la existencia objetiva de disuasión o represión (dato objetivo de una posible naturaleza penal, como hemos detallado)⁶².

El TEDH, hace también alusión, a la necesidad de analizar cada caso en función de las circunstancias: «las circunstancias de cada caso concreto, en particular la proporcionalidad, así como las consecuencias especialmente graves a la luz de la situación personal del demandante» (párrafo 37 de la sentencia Saquetti). Este considerando parece sugerir que la aplicación de la excepción para las infracciones menores podría variar de un caso a otro, dependiendo de la situación particular del acusado y de la sanción impuesta en su caso. Para la sentencia, si la sanción tiene consecuencias graves para el interesado, éste debería tener derecho a recurrir, y si la sanción no tiene esas consecuencias, se le podrían clausurar las vías de recurso. Esta posibilidad queda confirmada por el hecho de que la sentencia critica la decisión del Tribunal Superior de Justicia en este caso Saquetti en la medida en que «no contiene análisis alguno de la proporcionalidad de la medida impugnada» (párrafo 42 de la sentencia; ver asimismo el párrafo 44). Esta argumentación de la sentencia Saquetti mereció un voto particular del Juez LEMMENS, que si bien, conforme con la conclusión de que la medida española vulneró el artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio, manifestó su disconformidad con la argumentación sobre cómo analizar, si la infracción es de menor o mayor gravedad, afirmando que, más que valorar cada caso concreto y las circunstancias personales del infractor, que es algo subjetivo, habría que analizar con circunstancias objetivas (seguridad jurídica y arbitrariedad):

«en el que la cuestión de la aplicación o no de la excepción sobre las infracciones de menor gravedad dependería del resultado del examen del juez de lo penal en

⁶¹ Véase *A y B c. Noruega* [GS], número 24130/11 y 29758/11, párrafos 105 y 107, de 15 de noviembre de 2016.

⁶² Cfr. *Valico S. R. L. c. Italia* (déc.), número 70074/01, CEDH 2006-III.

el caso de un determinado acusado (de la existencia de circunstancias agravantes o atenuantes, de la medida de la pena, etc.), no sería coherente con el texto y la finalidad del artículo 2 del Protocolo núm. 7. La aplicación o no de la excepción para las infracciones de menor gravedad debe determinarse sobre la base de circunstancias objetivas» (voto particular juez Lemmens).

La gravedad de la sanción no se analiza por la sanción impuesta, «sino por la que se pueda imponer». La Ley española regulaba esta infracción con una sanción grave, por lo que, al menos por su naturaleza, no podría tener el matiz de infracción de menor gravedad, teniendo su base en un dato objetivo, la Ley.

4.3 Los pronunciamientos jurisprudenciales tras la doctrina Saquetti

4.3.1 LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA REVISIÓN DE LA CULPABILIDAD POR UN TRIBUNAL SUPERIOR

Desde la sentencia Saquetti, en el ámbito contencioso-administrativo, se configuró *ex novo y contra legem* una suerte de presunción de interés casacional a los efectos de la admisión del recurso, obligando a la Sección de Admisión a optar, a la hora de resolver sobre la viabilidad de un recurso de casación, entre abrazar incondicionalmente la doctrina Saquetti o aplicar con rigor las exigencias procesales del régimen casacional, incompatibles con el mandato de Estrasburgo, llegando a demandar de la Sección de Enjuiciamiento pronunciarse sobre elementos probatorios, factuales y valorativos ajenos al espíritu del sistema casacional introducido por la Ley Orgánica 7/2015, cuyo elemento basal, el interés casacional objetivo, queda necesariamente debilitado⁶³.

Tras la sentencia del TEDH, y la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el Tribunal Supremo, dictó diversas sentencias importantes, entre ellas, la sentencia del Tribunal Supremo 4550/2021, de 25 de noviembre; la sentencia del Tribunal Supremo 4551/2021, de 25 de noviembre; la sentencia del Tribunal Supremo 4883/2021, de 20 de diciembre, en las que intentó adaptar el sistema español a las exigencias europeas⁶⁴.

⁶³ Cfr. CANCIO FERNÁNDEZ, R. C. (2025): «Caravella el Saquetti purificador. La solución al caso Saquetti Iglesias la tiene el legislador», *Economist & Jurist*, 2 de julio. Caravella, el Saquetti purificador

⁶⁴ Vid. GARCÍA NOVOA, C. (2022): «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *op. cit.*; Cfr. también la sentencia, de 27 de enero de 2022, en el Asunto Comisión Europea contra España (C-788/2019)

De estas sentencias se desprendieron varias conclusiones relevantes⁶⁵:

- a) que la garantía de la doble instancia queda al criterio de cada Estado;
- b) que no necesariamente se requiere, en una doble instancia, una revisión de hechos y derecho;
- c) que los recursos de casación, pese a ser extraordinarios, pueden cumplir la función de reexamen; y
- d) que los requisitos formales establecidos por la legislación interna serían suficientes.

El Tribunal Supremo entendió que, en el sistema español, el derecho al reexamen se cumple bien, mediante la apelación, o bien mediante la casación, aun cuando esta última limita su acceso en función del interés casacional objetivo. El Alto Tribunal, examina nuestro vigente sistema de impugnación de las sanciones concluyendo que satisface las exigencias del reexamen, o bien porque está previsto legalmente el recurso de apelación, bien porque se exceptiona de la exigencia de doble instancia, al revisarse por parte del máximo órgano jurisdiccional. Y finalmente, por lo que respecta a las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, considera que, aunque están excluidas del recurso de apelación también se cumpliría la garantía, porque son susceptibles de recurso de casación⁶⁶.

En definitiva, la respuesta que da el Tribunal Supremo se resuelve en los siguientes términos:

«La exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora».

⁶⁵ Cfr. Sentencia 4551/2021, Fundamento de Derecho Quinto; Vid. GARCÍA FRÍAS, A. (2022): «Temas reabiertos en materia sancionadora», *op. cit.*, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/temas-reabiertos-en-materia-sancionadora>

⁶⁶ Vid. MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M. (2025): «De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias», *op. cit.*

No obstante, esta posición no está exenta de críticas. La regulación actual del recurso de casación, centrada en cuestiones de derecho y restringida por severos criterios de admisión, no asegura un examen amplio de los elementos de culpabilidad en todos los casos, y tampoco por la aplicación estricta en que en la práctica se está haciendo de los requisitos procesales, así como del interés casacional objetivo, que no hace posible, en mi opinión, afirmar que el mismo garantice el derecho al reexamen de las sanciones con naturaleza penal por un órgano superior en los términos exigidos por el TEDH.

Interesa destacar el voto particular que en algunas de estas sentencias, ha realizado el magistrado Díez-Picazo Giménez, que expresó serias dudas sobre el fallo de estas sentencias, subrayando que el recurso de casación, tal como está diseñado, no garantiza un reexamen efectivo de todas las sentencias confirmatorias de sanciones administrativas graves, añadiendo que sería necesaria una reforma legislativa para crear un verdadero sistema de doble instancia en lo contencioso-administrativo, especialmente para sanciones de naturaleza penal⁶⁷.

De no implementarse esta reforma legislativa, habría que ir examinando caso por caso para determinar qué asuntos entiende el Tribunal Supremo que cumplen los requisitos necesarios para admitir un recurso de casación a fin de garantizar este derecho al reexamen de la culpabilidad⁶⁸. Y es aquí

⁶⁷ Por todas, voto particular a la sentencia 4551/2021: ««A mi modo de ver, no existe una diferencia ontológica entre la sanción penal y la sanción administrativa. Ambas son expresión del ius puniendi del Estado y, en ese sentido, ambas tienen como finalidad castigar conductas atentatorias contra bienes jurídicos, es decir, contra valores e intereses de la comunidad que el ordenamiento jurídico considera dignos de protección. (...) Pero la verdad es que el nuevo recurso de casación, introducido por la Ley Orgánica 7/2015, no es el medio adecuado para lograr que todas las sentencias que confirman una sanción administrativa grave sean reexaminadas, si así lo quiere el interesado, por un órgano jurisdiccional superior. Y no lo es, porque el nuevo recurso de casación se funda en la idea de que esta Sala debe ocuparse únicamente de aquellos asuntos que, más allá del legítimo interés de las partes, presentan también objetivamente importancia para el desarrollo de la jurisprudencia. Ello determina un amplio margen de apreciación del interés casacional objetivo en la fase de admisión, que –a diferencia de lo que sucedía con el antiguo recurso de casación– dista de operar con criterios reglados. Así las cosas, para que el recurso de casación actualmente vigente pudiera ser un medio verosímil y eficaz de reexamen de cualesquiera sentencias confirmatorias de una sanción administrativa grave, sería preciso renunciar a la valoración del interés casacional objetivo, reintroduciendo criterios de admisión reglados en materia sancionadora. Ni que decir tiene que ello es incompatible con la letra y el espíritu del nuevo recurso de casación».

«En mi opinión, la solución a lo que requiere la sentencia Saquetti Iglesias c. España sólo puede darla el legislador, aprobando una nueva regulación de los medios de impugnación de sentencias contencioso-administrativas en sintonía con aquella exigencia y, más en general, con la conveniencia de reconsiderar el papel de la doble instancia en este orden jurisdiccional».

⁶⁸ Vid. GARCÍA FRÍAS, A. (2022): «Temas reabiertos en materia sancionadora», *Taxlandia*, *op. cit.*: «No podemos estar más de acuerdo con el voto particular».

donde nos encontramos, la jurisprudencia ha sido bastante ambigua, con Autos de admisión apoyándose en el criterio de la doctrina Saquetti, a la par, que, con Autos de inadmisión, argumentando que no es motivo de admisión alegar la doctrina Saquetti⁶⁹.

Interesa detenernos en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2024 (recurso 3456/2021), donde la cuestión del *summa gravaminis*, ha cobrado interés. La resolución considera, que una sentencia recurrida en casación –la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 27 de enero de 2021, recurso de apelación número 30/2020– no había infringido los artículos 9.3 y 24 de la Constitución, en relación con el artículo 2, del Protocolo número 7 del CEDH, al inadmitir el recurso de apelación interpuesto contra una sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo número 1, por no cumplir el requisito de superar los 30.000 € para el acceso a la instancia superior. Según el Tribunal Supremo, ese recurso de apelación debía inadmitirse necesariamente, ya que la sanción confirmada por esta sentencia, de 30.000 euros: «no excedía del límite establecido en el artículo 81.1, por lo que la sanción impuesta no puede calificarse de grave, asimilable a las sanciones administrativas de naturaleza penal, en la medida que, por su cuantía, no tiene efecto significativo sobre la actividad empresarial de la empresa sancionada». Tal como recoge, Marín Benítez, y Vélez Fraga: «entendemos que con esta sentencia se niega que el límite establecido en el artículo 81.1 a) de la LJCA produzca, automáticamente, una vulneración del derecho de reexamen de las sentencias confirmatorias de sanciones que no alcancen esa *summa gravaminis*, sin perjuicio de que esa vulneración sí pueda producirse, en algunos ca-

⁶⁹ Para un estudio detallado, se puede ver, CUDERO BLAS, J. (2024): La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. Las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti Iglesias, *Revista Técnica Tributaria*, número 146, pp. 383 ss; a modo de ejemplo citaremos el Auto de inadmisión Tribunal Supremo, 9 de octubre de 2024 (recurso 5471/2024): «Justificar la pretendida “naturaleza penal” de la infracción y de la sanción impuestas, en los términos establecidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (STEDH de 8 junio de 1976 (asunto Engel y otros c. Países Bajos (5.100/71), o la STEDH de 30 de junio de 2020 (Asunto Saquetti Iglesias V España). Así, lo hemos señalado en varias sentencias de esta Sala [por todas, STS de 20 de diciembre de 2021 (RCA/8159/2020)], considerando que “[...] es carga del recurrente justificar la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH”. Justificación esta que habrá de valorarse en el trámite de admisión, como ya afirmábamos en la sentencia de esta Sala de 25 de junio de 2024 –rec. 4518/2022–. Así mismo, será preciso acreditar que el recurso presenta interés casacional que haga necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo. De modo que la mera denuncia de la existencia de una infracción del ordenamiento y la declaración de culpabilidad con imposición de una sanción de “naturaleza penal” no puede comportar, sin más y de forma automática, la admisión del recurso de casación, pues la existencia»; como Auto de admisión citaremos, el de fecha 20 de marzo de 2024, recurso 6922/2023, en el que se identifica como cuestión con interés casacional la determinación de si concurren o no en el asunto los requisitos que determinan el derecho a la revisión en los términos establecidos en la doctrina del Tribunal de Estrasburgo.

«sanciones concretas, con sanciones que no la superen»⁷⁰. La citada sentencia concluye que:

«los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo cuando conozcan de recursos de apelación en materia de sanciones administrativas, no vulneran las garantías jurídicas establecidas en el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos cuando resuelven inadmitir el recurso de apelación interpuesto contra sentencias dictadas en asuntos que conciernen a la imposición por la Administración de sanciones de multa, que, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso enjuiciado, no revisten la gravedad requerida para ser asimiladas a una sanción de naturaleza penal».

Parece claro que, a priori, para el Tribunal Supremo, una sanción de 30.000 euros no superaría en principio el criterio de gravedad objetiva de la sanción, lo que dificultaría enormemente en la práctica justificar lo contrario. Cuestión distinta es, que, a nuestro entender, en estos supuestos, parece existir una vulneración clara del artículo 2.1 del Protocolo número 7. Huelga recordar que, para el TEDH, la cuantía de la sanción no es un requisito excluyente para la admisibilidad de una revisión de la culpabilidad.

4.3.2 LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA DOBLE INSTANCIA SANCIONADORA

Por su parte, el Tribunal Constitucional, tanto en su Sentencia 89/1995, de 6 de junio, como en la más reciente, la sentencia 71/2022, de 13 de junio de 2022⁷¹, sostuvo que, aunque las garantías del proceso penal deben observarse en el procedimiento sancionador, no cabe exigir en este ámbito el derecho a una doble instancia similar a la penal.

En relación con estas dos sentencias del Tribunal Constitucional, interesa reseñar lo siguiente:

1. El Tribunal Constitucional, venía aplicando la doctrina contenida en la citada sentencia 89/1995⁷², de 6 de junio, en la cual, ante una queja por vul-

⁷⁰ MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M. (2025): «De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias», *op. cit.*, p. 165.

⁷¹ En el recurso de amparo 4766-2019, promovido por Barna Import Médica, S. A. (Bimédica), respecto de los autos de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que inadmitieron su recurso de casación frente a la sentencia de la Audiencia Nacional desestimatoria de su impugnación de la sanción, que le había sido impuesta por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

⁷² Cfr. AGUALLO AVILÉS, A. y CORTE HEREDERO, N. (2005): *Crónica de jurisprudencia constitucional en materia de derechos fundamentales*, La Constitución Europea: actas de las X Jornadas de la Aso-

neración del «derecho a la doble instancia en materia sancionadora» señaló, que si bien:

«los principales principios y garantías constitucionales del orden penal y del proceso penal han de observarse, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador y el derecho a los recursos se encuentra implícito en el derecho a la tutela judicial efectiva, de la conjunción de ambas doctrinas no se puede obtener, sin embargo, la conclusión de que el derecho a la doble instancia penal haya de ser también reclamable en la esfera del proceso contencioso-administrativo, y ello porque (a diferencia del procedimiento administrativo “sancionador”) no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción adoptada en un procedimiento que ha de ser respetuoso con las principales garantías del artículo 24 de la C. E» (Fundamento de Derecho cuarto).

2. Tras más de 27 años, el Tribunal Constitucional volvió a pronunciarse, en la sentencia 71/2022, de 13 de junio, en la que no hace más que compartir el criterio que había fijado el Tribunal Supremo en sus sentencias del año 2021 (citadas en el apartado anterior).

Sin embargo, esta postura, que se apoya en una lectura del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución (ya que era la única infracción que había sido invocada)⁷³, parece ignorar que el derecho a un proceso con todas las garantías del artículo 24.2 de la Constitución podría ser el fundamento más adecuado para exigir el reexamen, que es donde precisamente la doctrina penalista ha ido residenciando la garantía del derecho al reexamen judicial, ya que realmente este derecho no forma parte del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 Constitución española, por lo que toda alegación que ponga su foco en la vulneración del derecho al recurso difícilmente podrá prosperar. Así en palabras de García Frías: «y es que la clave del problema hay que buscarla en el artículo 24.2 CE, en el derecho a un proceso con todas las garantías, al justo proceso, que es donde preci-

ciación de Letrados del Tribunal Constitucional. Celebradas en octubre de 2004 en Zaragoza; *Vid.* también GARCÍA FRÍAS, A. (2022): «Temas reabiertos en materia sancionadora», *Taxlandia*, *op. cit.*

⁷³ El contenido constitucional de este derecho de acceso al recurso como tutela judicial efectiva, su nivel de protección (recordemos que es un derecho de configuración legal, lo que implica que la tarea de interpretación de los requisitos exigidos por las normas para la admisión de los recursos, en tanto que materia de legalidad ordinaria, queda reservada a los jueces y tribunales (Sentencia Tribunal Constitucional 43/2023), y el canon aplicable para su control (que requiere examinar que la inadmisión de un recurso esté incurso en arbitrariedad, falta de fundamento, o error patente), parecía evidente que tal alegación sería desestimada. *Vid.* GARCÍA FRÍAS, A. (2024): «Saqueti una doctrina de mínimos. Hacia una mayor garantía del Derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves», *op. cit.*

samente la doctrina penalista ha ido residenciando la garantía del derecho al reexamen judicial»⁷⁴.

El derecho a un proceso con todas las garantías en el orden contencioso-administrativo exige el reconocimiento del derecho a un reexamen judicial similar al otorgado en el orden penal. No resulta ocioso recordar que, según la doctrina constitucional, se trata:

«de un derecho a que la declaración de culpabilidad y la pena sean revisadas de manera efectiva por un tribunal superior que exige un control específico y más intenso (STC 124/2019), en virtud del cual “el tribunal superior debe controlar la corrección del juicio realizado en primera instancia, revisando la correcta aplicación de las reglas que han permitido la declaración de culpabilidad y la imposición de la pena en el caso concreto (SSTC 70/2002, de 3 de abril, FJ 7; 105/2003, de 2 de junio, FJ 2, y 136/2006, de 8 de mayo, FJ 3, entre otras)” y cuyo canon de valoración «no se ciñe al que deviene aplicable para el derecho al recurso, sino que incluye también la utilización del principio pro actione, propio del derecho de acceso a la jurisdicción» (Sentencia Tribunal Constitucional 43/2023, recurso de amparo 2773/2022, de 8 de mayo del 2023).

4.3.3 LAS NUEVAS DEMANDAS ANTE EL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO: CARAVELLA INVEST S. L. Y J. BALASCH, LA NUEVA SAGA SAQUETTI

El TEDH ha admitido dos nuevas demandas en relación con la falta de revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior en materia de sanciones de naturaleza penal en nuestro país.

En primer lugar, el asunto 3844/24, Caravella Invest S. L. contra España ante el TEDH, donde se cuestiona directamente, si el recurso de casación español cumple los estándares europeos de doble instancia, tras la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. La demanda se presentó el 22 de enero de 2024, y fue comunicada el 6 de enero de 2025. La solicitud versa sobre la cuestión del doble grado de jurisdicción en un procedimiento relativo a una sanción tributaria. En síntesis, el 28 de septiembre de 2015, la Agencia Tributaria inició un procedimiento de inspección tributaria contra la sociedad demandante, en relación con el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2011. El 18 de octubre de 2016, la demandante fue sancionada con una multa de 169.759,26 euros, como consecuencia de la falta de declaración del impuesto de sociedades correspondiente al ejer-

⁷⁴ *Íbidem.*

cicio 2011. La sanción ascendía al 50 % del impuesto impagado. Esta resolución fue confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central el 14 de mayo de 2019. La empresa demandante interpuso recurso contencioso-administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que, mediante sentencia de 16 de mayo de 2022 desestimó la demanda. El 5 de julio de 2022, la demandante interpuso recurso contencioso-administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, denunciando, entre otras cuestiones, la vulneración del derecho a recurrir en materia sancionadora, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal en relación a la doctrina Saquetti, ya que consideró que sólo había tenido acceso a una instancia jurisdiccional. El recurso de casación fue declarado inadmisibile el 15 de marzo de 2023, por falta de interés casacional objetivo. El Tribunal Supremo se apoyó en su sentencia de 20 de diciembre de 2021, citada anteriormente, recordando que tanto el Convenio, como sus Protocolos dejaban el sistema de recursos a la determinación de los Estados miembros. El contribuyente, no conforme, presentó un recurso de anulación, que también fue declarado inadmisibile por el Tribunal Supremo el 27 de abril de 2023, presentando contra ello recurso de amparo ante el TC. El 17 de noviembre de 2023, el Tribunal Constitucional declaró también inadmisibile el recurso de amparo. Agotada toda la vía de recursos a nivel interno, presentó, el 22 de enero de 2024, demanda ante el TEDH.

La demandante se quejaba de no tener acceso a un segundo grado de jurisdicción, porque la regulación del recurso de casación contencioso-administrativo en España, no es compatible con las exigencias del artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH, alegando que la sanción tributaria impuesta era incompatible con el principio de legalidad, que era de naturaleza penal, y que el recurso de casación no podía considerarse como una segunda instancia, en la medida en que la mayoría de los recursos de casación estaban siendo desestimados por el Tribunal Supremo por falta de interés objetivo casacional, sin que se revisara el elemento de culpabilidad.

La demanda centra las preguntas en las siguientes:

1. ¿Es aplicable el artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH, al procedimiento del presente asunto?

1.1 En particular, ¿se refería la resolución de la Administración tributaria a una infracción penal consistente en una condena o una pena (véase Saquetti Iglesias c. España, número 50514/13, párrafos 20-29, 30 de junio de 2020)?

1.2 En caso afirmativo, ¿fue, la condena o sentencia de la demandante, dictada por un Tribunal a los efectos del artículo 2 del Protocolo número 7 CEDH?

2. En relación de que la pregunta anterior sea afirmativa ¿se concedió al demandante el derecho de recurso previsto en el artículo 2, apartado 1, del Protocolo número 7 CEDH? En caso negativo, ¿estaba comprendida la falta de recurso en las excepciones previstas en el artículo 2.2 del Protocolo número 7 CEDH?

3. En el Derecho español, ¿la regulación del recurso de casación en materia contencioso-administrativa ante el Tribunal Supremo puede vulnerar la esencia del derecho al doble grado de jurisdicción previsto en el artículo 2.1 del Protocolo número 7? ¿Qué relevancia tiene en este contexto el hecho de que el elemento de culpabilidad no sea susceptible de revisión por el Tribunal Supremo?».

Entendemos que, en esta última cuestión, está lo importante de la doctrina Saquetti, al señalar de manera novedosa la incompatibilidad profunda entre el régimen casacional contencioso-administrativo vigente, y las exigencias del artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH, que sólo tendría solución por medio de una profunda reforma legislativa.

La segunda de las demandas admitidas es el asunto J. Balasch c. España, (demanda 14202/24), que se debate en los mismos términos que la anterior.

Estos nuevos asuntos, permitirá al TEDH, evaluar por primera vez, si la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2015 en España, cumple con las exigencias de una doble instancia jurisdiccional plena conforme al CEDH.

5. LA LEY ORGÁNICA 5/2024, DE 11 DE NOVIEMBRE, DEL DERECHO A LA DEFENSA: RECONOCIMIENTO POR EL LEGISLADOR DEL DERECHO A LA DOBLE INSTANCIA EN TODOS LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES

La promulgación de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa, reconoce explícitamente el derecho a la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador para todo tipo de sanciones. Así, su artículo 3.3, recoge textualmente:

«3. En las causas penales, el derecho de defensa integra, además, el derecho a ser informado de la acusación, a no declarar contra uno mismo, a no confe-

sarse culpable, a la presunción de inocencia y a la doble instancia, de conformidad con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, la Ley Orgánica 2/1989, de 13 de abril, Procesal Militar, y la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores. Estos derechos resultarán de aplicación al procedimiento administrativo sancionador y al procedimiento disciplinario, especialmente en el ámbito penitenciario, de acuerdo con las leyes que los regulen».

Esta regulación extiende al procedimiento administrativo sancionador, sin matiz alguno, el derecho a la doble instancia que va incluso más allá de lo contemplado por Estrasburgo en Saquetti, al compeler al legislador a establecer una segunda instancia en materia punitiva, tanto en sanciones que cumplan los criterios *Engel* por considerarlas de carácter penal, como para aquellas otras en las que no concurren dichos elementos.

Ello tiene varios precedentes importantes. Para la preparación del que fuera el nuevo recurso de casación, en el Informe de la Sala de Gobierno del TS sobre el anteproyecto de 4 de abril de 2014 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en el punto titulado «Modelo que se sugiere», recogía lo siguiente:

«(...) La regulación del recurso de casación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo debería establecer:

1) La posibilidad de acceso a la casación de todas las sentencias dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia. En relación a ello, sería deseable que el legislador, toda vez que han devenido infundadas en gran medida las iniciales dudas o prevenciones sobre la implantación en este orden jurisdiccional de órganos unipersonales, ampliara en todo lo posible las competencias de estos, actualmente reguladas en los artículos 8 y 9 de la LJCA, y abriera paso así a un régimen procesal en que la posibilidad de una segunda instancia estuviera más generalizada, constituyendo la regla» (apartado 3.3.2, p. 26)⁷⁵.

Asimismo, en las «Conclusiones» al Encuentro de los Presidentes y Presidentas de Sala de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, celebrado los días 22 a 24 de mayo de 2017, se señalaba lo siguiente:

«Resulta estrictamente necesaria la instauración generalizada de la doble instancia en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, de forma análoga

⁷⁵ Vid. Informe del Tribunal Supremo al Anteproyecto de LOPJ | CGPJ | Poder Judicial | Tribunal Supremo | En Portada.

a las restantes jurisdicciones –civil, social y penal–, atribuyéndose la primera instancia a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo –provinciales y centrales– y la segunda instancia a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional. La asimetría existente en relación con esta cuestión entre la jurisdicción contencioso-administrativa y las restantes jurisdicciones carece de justificación. En la actualidad la inmensa mayoría de procedimientos contencioso-administrativos se resuelven en única instancia, sin posibilidad de que la decisión judicial adoptada sea revisada por un Tribunal superior, situación que no se produce en las restantes jurisdicciones, lo que dificulta la uniformidad en la interpretación y aplicación del Ordenamiento jurídico y entraña graves riesgos para los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la Ley. En consonancia con el sistema de doble instancia propuesto, el recurso de casación ante los Tribunales Superiores de Justicia a instaurar habría de tener por finalidad primordial garantizar la unificación de doctrina en la interpretación del Derecho autonómico» (p. 2)⁷⁶.

De la misma manera, en las Conclusiones de la reunión de los Presidentes y Presidentas, de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, celebrada el 3 de mayo de 2021, se recogía lo siguiente:

«B) Doble instancia en la Jurisdicción contenciosa. En relación con el sistema de recursos en la jurisdicción contencioso-administrativa, y a propósito de la Sentencia del STEDH de 30 de junio de 2020 (Saquetti Iglesias vs España) y el Auto del TS de 18 de marzo de 2021, se ha recordado que en anteriores reuniones de Presidentes de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se había solicitado la necesidad de generalizar la doble instancia en la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con la consiguiente reforma de la distribución de competencias entre los Juzgados y las Salas. Se hace necesaria una reestructuración del sistema de recursos en la Jurisdicción Contenciosa que dote de coherencia y seguridad al sistema, muy particularmente al recurso de casación autonómico instalado actualmente en la incertidumbre jurídica (...).

Conclusiones: (...) Segunda. Doble instancia en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Es pertinente la necesidad de establecer de forma generalizada la doble instancia en la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con la consiguiente reforma de la distribución de competencias entre los Juzgados y las Salas» (pp. 2 y 3)⁷⁷.

Visto cuanto antecede, la conclusión principal que se puede extraer es que para poder aplicar el artículo 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024, es nece-

⁷⁶ Vid. Conclusiones del encuentro de presidentes de Salas de lo Contencioso-Administrativo | GCJ | Judiciary | High Courts of Justice | HCJ Madrid | Panorama.

⁷⁷ Vid. <https://delajusticia.com/wp-content/uploads/2021/05/Conclusiones.pdf>.

sario que el legislador acometa una reforma del sistema de recursos en el ámbito contencioso-administrativo. Porque de lo contrario, como ya afirmamos al principio de este trabajo, ese artículo caerá en saco roto. A fortiori, la regulación actual del artículo 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024, sería contraria al artículo 81.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ya que este artículo no permite el derecho al reexamen de sanciones administrativas al excluir, el recurso de apelación, en relación con sentencias, cuya cuantía no supere los 30.000 euros, sea cual sea el objeto de estas.

6. DERECHO COMPARADO. ESPECIAL REFERENCIA AL ORDENAMIENTO ALEMÁN

Si hay un ordenamiento que ha dado un lugar preeminente a la materia tributaria, en relación con la impugnación de sus actos, ha sido el ordenamiento alemán, creando Tribunales *ex profesos*, encargados exclusivamente de las resoluciones sobre cualquier impugnación tributaria (*Finanzgerichte*).

No resulta estéril señalar que Alemania es un Estado Federal donde las competencias tributarias se reparten entre los tres ámbitos de Gobierno: Federación, Estados federados y Entes Locales, de forma parecida a lo que sucede en España.

El artículo 108.2, de La Ley Fundamental de Bonn, atribuye a los Länder la competencia general en materia tributaria, que abarca tanto los tributos compartidos entre Bund, Länder y Municipios, como los propios de los Länder⁷⁸.

En relación con la revisión e impugnación de los tributos en Alemania, al igual que en España, existe una doble vía de impugnación de los actos tributarios: la vía administrativa y la vía jurisdiccional, pero con importantes diferencias. La revisión de los actos tributarios en el Derecho alemán se agrupa en tres grandes bloques: la revisión administrativa de oficio, la modificación de actos tributarios que realiza la Administración a instancia de parte; y, finalmente, el recurso en

⁷⁸ Cfr. GARCÍA FRÍAS, A. (2018): «La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, AA. VV., director LAGO MONTERO, J. M., editorial Thomson Reuters Aranzadi, p. 412: «Pero además cuando hablamos de competencia para aplicar o administrar los tributos nos referimos a ella en un sentido amplio, pues dentro de la cual aparecerían comprendidas diversas potestades entre las que se hallan la de liquidar, recaudar, comprobar e investigar, sancionar, así como la referida a la revisión de actos en vía administrativa, de modo que se trata de un conjunto de procedimientos más amplio que nuestros procedimientos de aplicación de los tributos».

sede judicial⁷⁹. Un dato importante para señalar es que el régimen de gestión tributaria que predomina no es el de autoliquidación (régimen predominante en España), sino el clásico de declaración, seguida de liquidación administrativa⁸⁰.

La revisión en vía administrativa en el ordenamiento alemán se lleva a cabo por órganos dependientes de la misma administración tributaria, sin que estén desvinculados funcionalmente de la misma, como sí sucede en España con nuestros Tribunales Económicos-Administrativos. Estos órganos administrativos, órganos competentes de la propia administración tributaria, «son los encargados de resolver un recurso denominado Einspruch, que aparece regulado en el Título sexto de la Ordenanza Tributaria Alemana parágrafos 347 a 368»⁸¹, recurso de naturaleza extrajudicial, similar a nuestro recurso de reposición, pero con menos formalidades en relación con los plazos y la forma.

En relación con la vía jurisdiccional del ordenamiento tributario alemán, existe una diferencia esencial con nuestro sistema judicial, ya que en Alemania existe una jurisdicción tributaria especializada desde la primera instancia, que se rige por una normativa específica que en la actualidad es la *Finanzgerichtsordnung* de 28 de marzo de 2008. La Constitución alemana reconoce explícitamente la existencia de un orden autónomo en materia tributaria. Así, encontramos en primer lugar los Tribunales Tributarios Superiores, llamados *Finanzgerichte*, competentes para conocer en primera instancia de los recursos interpuestos contra actos de naturaleza tributaria y con un ámbito de jurisdicción coincidente en

⁷⁹ EHMCKE, T. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2003): «La revisión e impugnación de los actos tributarios en el Derecho Alemán». *Crónica Tributaria*, número 108, p. 9.

⁸⁰ Aunque este criterio no se sigue en todos los impuestos, entre los que podemos destacar el impuesto sobre las ventas, sin embargo, se utiliza en el impuesto más litigioso y por el que más se recauda que es el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Cfr. GARCÍA FRÍAS, A. (2018): «La litigiosidad en la República Federal de Alemania», *op. cit.*, p. 413.

⁸¹ Cfr. GARCÍA FRÍAS, A. (2018): «La litigiosidad en la República Federal de Alemania», *op. cit.*, pp. 412-413: «Este recurso es similar a nuestro recurso de reposición en la medida en que en la mayor parte de los casos lo resuelve el mismo órgano que dictó el acto recurrido, aunque comparte también algunos de los caracteres procedimentales de las reclamaciones económico-administrativas, es gratuito, de obligatoria interposición y previo al recurso ante la jurisdicción, pero sus formalidades son menores que las nuestras, especialmente en relación con la forma y los plazos de interposición»; En este sentido, *Vid.* también: EHMCKE, T. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2003): «La revisión e impugnación de los actos tributarios en el Derecho Alemán», *op. cit.*, pp. 16-20: «El Einspruch puede interponerse contra la mayor parte de los actos de naturaleza tributaria para los que resulte de aplicación la Ordenanza Tributaria. (...). Está inspirado en la libertad de forma, (...), se admite la presentación del recurso fuera de plazo (...). La flexibilidad del procedimiento y la libertad de forma son tan acusadas que incluso permiten al recurrente exponer directamente sus pretensiones ante la Delegación de Hacienda, bien mediante su comparecencia personal, bien mediante el contacto telefónico. Este contacto personal constituye un gesto muy importante del interés de la Administración por acercarse a los ciudadanos, y es utilizado con relativa frecuencia. (...) La interposición de un recurso de Einspruch no tiene efectos suspensivos de la ejecución del acto impugnado (...). Una de las características más llamativas de este procedimiento es que admite la posibilidad de *reformatio in peius*, a diferencia de lo que sucede en España».

la mayoría de los casos con los propios Länder. Las sentencias de los *Finanzgerichte* las dicta normalmente un órgano colegiado, llamado Senado (*Senat*), compuesto por tres magistrados de carrera y dos jueces honorarios (*ehrenamtliche Richter*). Pero también es posible que la sentencia sea dictada por un solo magistrado, por delegación del Senado, en los supuestos en que se trate de un asunto de escasa complejidad y, también, en los supuestos en que esa decisión unipersonal hubiera sido expresamente solicitada por las partes⁸².

Contra las Sentencias dictadas por el *Finanzgericht* es posible interponer recurso de casación ante el Tribunal Federal Tributario, el *Bundesfinanzhof*, con sede en Munich. Los Tribunales fiscales actúan en Salas, que según los casos estarán compuestas por tres o cinco magistrados, aunque también pueden actuar como órganos unipersonales. Existe un recurso potestativo ante magistrados unipersonales, instaurando así la doble instancia para los casos de menor dificultad —que no de menor cuantía— .

El *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo), con jurisdicción en toda la República Federal, es competente para resolver los recursos de casación, aunque puede actuar en algunos supuestos como Tribunal de segunda instancia, no existiendo límite cuantitativo mínimo para recurrir en casación. Este Tribunal está integrado por 11 Salas o Senados, que se reparten los asuntos en función de la materia y raramente lo hace en pleno.

Resulta llamativo el poco formalismo imperante en el Derecho Procesal Alemán, donde el demandante puede comparecer personalmente en juicio ante los Tribunales Superiores Tributarios (*Finanzgericht*) sin necesidad de ser asistido por un profesional del Derecho, rigiéndose por los principios de oralidad y publicidad.

En definitiva, en derecho sancionador alemán (especialmente en materia tributaria) existe, no sólo una clara doble instancia en el sentido de una revisión completa de la culpabilidad, sino que, además, existen Tribunales especializados en esta materia.

7. CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*

La imposición del artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH y del artículo 24.2 CE, hace imprescindible en nuestro ordenamiento una reforma legislativa del

⁸² Las principales ventajas de esta delegación en un órgano unipersonal son la mayor celeridad del proceso y la minoración de sus costes, lo que explica el interés de las partes por utilizar esta posibilidad reconocida expresamente en las leyes. Cfr. EHMCKE, T. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2003): «La revisión e impugnación de los actos tributarios en el Derecho Alemán», *op. cit.*, p. 20.

sistema de recursos en el ámbito contencioso-administrativo, que garantice plenamente el derecho a una revisión de la culpabilidad.

Esta reforma podría ir enfocada hacia varias opciones. Una posibilidad sería modificar el recurso de casación, permitiendo que no sólo se revisen cuestiones jurídicas, sino también cuestiones de hecho relacionadas con la culpabilidad⁸³. No obstante, esta opción podría desnaturalizar la casación, tradicionalmente reservada para cuestiones de derecho. Una alternativa más coherente sería crear una sala de apelación en la Audiencia Nacional, encargada de revisar las sentencias de las salas de lo contencioso-administrativo, siguiendo el modelo existente en el ámbito penal, pero para ello, sería necesario definir con precisión qué tipos de actos administrativos o sanciones permitirían el acceso a esta apelación.

En definitiva, el reconocimiento del derecho a la doble instancia en el procedimiento sancionador es un paso esencial para garantizar un proceso justo y reforzar la protección de los derechos fundamentales. No basta con declaraciones formales: es necesario establecer mecanismos eficaces y accesibles que aseguren el reexamen judicial pleno de las sanciones administrativas graves, conforme a los estándares del CEDH.

La solución la tiene el legislador.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.: (2001), «La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero: Hacia un derecho financiero constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110.
- (2003), «Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 68.

⁸³ Como señala SOLDEVILA FRAGOSO (2024), «ello conllevaría tener que ampliar la potestad revisora del Tribunal Supremo para que el Alto Tribunal pudiese ser calificado como de plena jurisdicción en los términos ya expuestos. Para ello, el Tribunal Supremo debería, no sólo, enjuiciar la adecuación a derecho de la sentencia, sino poder también pronunciarse sobre la suficiencia y racionalidad de la prueba de cargo, la legalidad de su obtención y la individualización de la sanción. Aunque ello, sin duda alguna supondría una desaconsejable desnaturalización del recurso de casación, que es la principal objeción que se puede formular a esta solución. Cabría también plantear la opción de crear una sala de apelación en la Audiencia Nacional para conocer de los recursos interpuestos contra las sentencias dictadas por las respectivas salas de lo contencioso-administrativo, al igual que existe en la vía penal. Podría sugerirse también la creación de estas salas en los Tribunales Superiores de Justicia, aunque es una opción menos verosímil. Y, en segundo lugar, fijando legalmente, con la máxima claridad posible, las sanciones administrativas respecto a las cuales sería posible plantear tal recurso de apelación», en «La doctrina Saquetti y su olvido por el legislador español, *Actualidad administrativa*, número 2.

- AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: (2018), «Artículo 31», en *Comentarios a la Constitución española*, directores Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer y María Emilia Casas Baamonde, Vol. 1, Tomo 1.
- AGUALLO AVILÉS, A. y CORTE HEREDERO, N.: (2005), *Crónica de jurisprudencia constitucional en materia de derechos fundamentales*, La Constitución Europea: actas de las X Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional. Celebradas en octubre de 2004 en Zaragoza.
- ALMUDÍ CID, J. M.: (2018), «La protección de la confianza legítima en el Derecho tributario de la Unión Europea», en *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, director Marín Barnuevo Fabo, D., editorial Cívitas.
- (2018), «Seguridad jurídica y protección de la confianza legítima en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», en *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, editorial Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública.
- ARANGÜENA FANEGO, C.: (1994), «Proceso penal y doble instancia», *Justicia: Revista de Derecho Procesal*, núm. 1.
- CALAMANDREI, P.: (1945), *La cassazione civile*, volumen I, 1920, núm. 279, traducción al castellano, de Sentis Melondo, Buenos Aires, 1945.
- CALDERÓN CUADRADO, M. P.: (2005), *La segunda instancia penal*, Thomson Reuters Aranzadi.
- CANCIO FERNÁNDEZ, R. C.: (2025), «Caravella el Saquetti purificador. La solución al caso Saquetti Iglesias la tiene el legislador», *Economist & Jurist*, 2 de julio. Caravella, el Saquetti purificador
- CAZORLA PRIETO, L. M. (director), CANCIO FERNÁNDEZ, R. C. (director), AVEZUELA CÁRCCEL, J. (director): (2017), *Estudio sobre el nuevo recurso de casación contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi.
- COBREROS MENDAZONA, E.: (2013), «La pérdida de oportunidad procesal como daño indemnizable por el Estado», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 96.
- (2020), «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 118, septiembre-diciembre.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.: (1995), «Teoría general de los recursos en materia penal y la doctrina del Tribunal Constitucional», en AA. VV., *Recursos en el orden jurisdiccional penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XXI, Madrid.
- CUDERO BLAS, J.: (2024), La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. Las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti Iglesias, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 146.
- DE ARGÜELLES, A.: (2011), *Discurso preliminar a la Constitución de 1812*, Introducción de Luis Sánchez Agesta, Colección Cuadernos y Debate, núm. 213, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- DE URBANO CASTRILLO, E.: (2002), *La nueva casación penal*, editorial Dykinson, Madrid.

- «Nacimiento del recurso de casación», vLex, https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES+content_type:4/nacimiento+del+recurso+de+casaci%C3%B3n/vid/177674.
- DEL CASTILLO BONET, A.: (2019), «La incidencia del nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en el ámbito tributario», *Forum Fiscal*, núm. 253.
- EHMCKE, T. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: (2003), «La revisión e impugnación de los actos tributarios en el Derecho Alemán», *Crónica Tributaria*, núm. 108.
- FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: (2025), «El recurso de casación contencioso-administrativo y el derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en materia de Derecho Administrativo sancionador», *Revista Tributos Locales*, núm. 173, marzo-abril.
- GARCÍA FRÍAS, A.: (2018), «La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, AA. VV., director LAGO MONTERO, J. M., editorial Thomson Reuters Aranzadi.
- (2022), «Temas reabiertos en materia sancionadora», *Taxlandia*, 4 de febrero de 2022, <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/temas-reabiertos-en-materia-sancionadora>
- (2024), «Saquetti una doctrina de mínimos. Hacía una mayor garantía del Derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves», *Taxlandia*, 11 de junio de 2024. <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/saquetti-una-doctrina-de-minimos-hacia-una-mayor-garantia-del-derecho-al-reexamen-judicial-de-las-sanciones-administrativas-graves>
- GARCÍA NOVOA, C.: (2022), «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7, abril 2022.
- GARCÍA PÉREZ, J. J.: (1989), «Proceso penal y doble instancia», en *La reforma del proceso penal*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones.
- GIMENO SENDRA, V. (2015), *Derecho Procesal Penal*, Editorial Aranzadi.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. y BELTRÁN DE FELIPE, M.: (2006, 2 edición), *Las sentencias básicas del Tribunal Supremo de los Estados Unidos*, Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: (2025), «Los actos de aplicación de los tributos locales y su problemático acceso a la casación», *Revista Tributos Locales*, núm. 173, marzo-abril.
- IZQUIERDO SANS, C.: (2025), «La reparación de los derechos vulnerados por sentencia del TEDH. El problemático encaje del recurso de revisión», en *El Estado constitucional democrático*, Libro Homenaje a JAVIER JIMÉNEZ CAMPO, directores Manuel Aragón Reyes, Juan José Solozábal Echevarría y Juan Luis Requejo Pagés, editorial Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- LASSO GAITE, J. F.: (1998), *Crónica de la Codificación Española*, Organización Judicial, Ministerio de Justicia.

- LOZANO CUTANDA, B.: (2020), «La Sentencia Saquetti Iglesias c. España impone la introducción de la doble instancia para el enjuiciamiento de las sanciones administrativas», *Revista de Administración Pública*, núm. 213.
- MACHO PÉREZ, A. B.: (2023), «El recurso de casación en el ámbito de la Hacienda Local», en *La casación en materia tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo*, director Merino Jara, I., editorial La Ley.
- MARÍN BENÍTEZ, G. y VÉLEZ FRAGA, M.: (2025), «De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 67, mayo 2025.
- MARTÍN VALERO, A. I.: (2025), «Seguimos sin solución a Saquetti: entre la inacción legislativa y la ambigüedad jurisprudencial», *Revista actualidad administrativa*, núm. 4, abril.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., director: (2023), *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes*, AA. VV., editorial Tirant lo Blanch.
- MONTERO AROCA, J. y FLORS MATÍES, J.: (2012), *El recurso de casación*, editorial Tirant Lo Blanch, Valencia.
- MORENO CATENA, V. (2008).: «El recurso de apelación y la doble instancia penal», *Revista Teoría y Derecho*, núm. 4.
- NIETO GARCÍA, A. (1960).: «Nueva ordenación de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la República federal Alemana», *Revista de Administración Pública*, núm. 31.
- PÉREZ MANZANO, M.: (2006), «Segunda instancia y revisión de la declaración de hechos probados», *Revista Poder Judicial*, número especial XIX.
- RECUERDA GIRELA, M. A.: (2016), «El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo y el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia», *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 94.
- RUIZ LÓPEZ, M. A.: (2017), «El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo: primeras resoluciones, balance y perspectivas», *Revista de Administración Pública*, núm. 204.
- SABINE, G.: (1980), *Historia de la Teoría Política*, editorial Fondo de Cultura Económica, 10.^a reimpresión.
- SANVITO FRANCESCO: (1858), *Dei delitti e delle pene*, di Cesare Beccaria, Edizione Nuovissima, Corredata, Milano.
- SOLDEVILA FRAGOSO, S.: (2020), «Sentencia de gran impacto: Asunto Saquetti Iglesias v. España. STEDH de 30 de junio de 2020», *La Ley*, núm. 5811, El Consultor de los Ayuntamientos – Documento
- (2020), «La doctrina Saquetti y su olvido por el legislador español», *Actualidad administrativa*, núm. 2.
- TAPIA FERNÁNDEZ, I.: (2011), *La implantación generalizada de la segunda instancia en el proceso penal. Presente y futuro*, Civitas, Madrid.
- YÁÑEZ VELASCO, R.: (2001) *Derecho al recurso en el proceso penal. Nociones fundamentales y teoría constitucional*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.

**III. ESTUDIOS DE «DERECHO FINANCIERO
ORDINARIO»**

TERCERA PARTE

**REFLEXIONES DE DERECHO TRIBUTARIO
SUSTANTIVO**

CAPÍTULO 15

ACERCA DE LA INSOSLAYABLE NECESIDAD DE REIVINDICAR LA MORAL COMO LIMITE DE LOS NEGOCIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO

Magistrado jubilado del Tribunal Supremo

Dedicatoria

El artículo 27.2 de la Constitución establece que: La educación tendrá por objeto el pleno desarrollo de la personalidad humana en el respeto a los principios democráticos de convivencia y a los derechos y libertades fundamentales.

Compartí con Ángel la idea de que la efectividad de este objetivo educacional correspondía al Estado por el medio que se estimase oportuno, en el marco de lo establecido en ese artículo 27.

Aquella visión compartida bien merece hoy este recuerdo, pues estimo que el incumplimiento de ese objetivo educacional está en el origen de muchos de los males que nos afligen.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Justificación del trabajo. 3. El negocio jurídico. 4. Autonomía de la voluntad. 5. Significado y alcance de la moral en el artículo 1255 del Código Civil. 6. Algunos ejemplos de cuestiones que podrían plantearse ante los poderes públicos como contrarias a la moral. 7. Moralidad de los entes con poder tributario en los negocios tributarios. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

«El acto de defender cualquiera de las virtudes cardinales posee hoy toda la hilaridad de un vicio. Las obviedades morales han sido tan cuestionadas que han empezado a centellear». (El acusado J. K. Chesterton).

El gran maestro de la paradoja no pudo imaginar que se llegaría a escribir un libro con el título de *La virtud del egoísmo*, por una autora de referencia en la derecha americana (Ayn Rand).

A esta derecha no sólo le produce hilaridad hablar bien de la virtud, sino que en su imparable deriva ha convertido el vicio en virtud.

El título de este trabajo quiere ser, ya desde su inicio, una decidida defensa de la moral como límite de los negocios jurídicos. No podía ser de otra manera si se tiene presente que la libertad negocial que consagra el artículo 1255 del Código Civil está limitada por lo establecido por las leyes, la moral, y el orden público. A su vez, el artículo 1275 ratifica lo dicho en el artículo 1255, pues al regular la causa de los negocios jurídicos manifiesta que la causa de los negocios jurídicos es ilícita cuando es contraria a las leyes, o a la moral.

A la vista de los preceptos citados es inconcebible como la doctrina y los operadores jurídicos han olvidado, minusvalorado y desvirtuado, el contenido de los preceptos del Código Civil citados, menospreciando el desastroso efecto social que la conculcación de la moral produce en los negocios jurídicos celebrados sin su concurso.

No es mi intención pretender que la moralidad deba gobernar el derecho, pues es claro que los planos moral y jurídico son distintos; lo que se reivindica, que es lo que el Código Civil sostiene en los preceptos mencionados, es que la moral es el límite que los negocios tributarios no pueden traspasar. Respetar esta frontera no es irrelevante para la convivencia. Contrariamente, el permanente incumplimiento de esa restricción produce un daño irreparable a la vida social.

Cuesta comprender la razón de la cerrada oposición a la existencia de este límite negocial, pues, aunque el Derecho y la moral operan en planos distintos la realidad nos está demostrando que el Derecho necesita mucha más moral, no

menos, que es la posición que inexplicablemente se sostiene por quienes son partidarios de su irrelevancia cuando de los negocios jurídicos se trata.

Abunda la necesidad de reivindicación del límite moral la circunstancia de que no se trata de una omisión ocasional del citado límite; por el contrario, la realidad de multitud de negocios en los que tal limitación está excluida o postergada, tanto en el origen como en el desarrollo del negocio, es cotidiana, con el severo perjuicio que su ridiculización o desprecio produce al ser esa limitación básica, crucial y esencial para el Ordenamiento jurídico, lo que incide, de modo cada vez más negativo, en nuestra cohesión social.

Los sistemas políticos que nos rigen están sufriendo crisis de dimensiones sobrecogedoras, hasta el punto de que se duda si las estructuras políticas que los sostienen sean estructuras políticas útiles. No menores angustias están soportando los ciudadanos que contemplan atónitos como los diferentes sistemas de gobierno que les dirigen son incapaces de dar respuestas satisfactorias a situaciones como el exterminio de Gaza; ni gobiernos, ni ciudadanos, consiguen alcanzar medidas precautorias suficientes para atemperar los efectos devastadores del cambio climático; tampoco saben hacer frente a las necesidades derivadas de la inmigración mundial; están a merced de las pandemias que en cualquier momento pueden aparecer; sufren el tratamiento financiero que las entidades de esta clase provocan, consecuencia de la universalización de las finanzas; la corrupción alcanza cotas inimaginables; los ciudadanos padecen las indisimulables deficiencias de los mercados; así como tantas otras desgracias que están en el origen del desapego general a las instituciones que hasta hace poco años parecían indestructibles.

En todas estas situaciones el límite moral no ha sido tomado en consideración y en todas ellos ese límite ha de ser reivindicado. Pero, este trabajo, por razones diversas, ha de circunscribirse a las extralimitaciones que tienen lugar con ocasión de la celebración de negocios jurídicos.

La crisis de los límites morales no se limita, pues, al marco jurídico, abarca casi todos los ámbitos de la convivencia social, pero la reflexión sobre los espacios extrajurídicos, aunque no sea finalidad de este trabajo, requiere algún comentario. La irrelevancia de la moral en los marcos sociales, económicos, políticos y sociológicos, a que algunas de las situaciones mencionadas se refieren, puede tener más trascendencia que la sufrida por su menosprecio en el marco jurídico, además de proyectarse sobre éste.

Las menciones de las deficiencias de los marcos políticos, económicos y sociológicos son, por ello, necesarias porque todos estos planos tienen conexión con lo jurídico, y este, no puede ser debidamente valorado, sin que se

comprenda lo que la desconsideración del límite moral supone en todos los ámbitos ajenos a él.

Se considera que un régimen político democrático debe buscar una respuesta satisfactoria a todas estas problemáticas, políticas, climáticas, médicas, mercantiles y sociales, y, eso, es lo que no está sucediendo

El derrumbe del comunismo no ha consagrado el triunfo del liberal-capitalismo, como se esperaba, e incluso llegó a anunciarse en los años noventa del siglo pasado. Por el contrario, su caída ha puesto de relieve las fallas e insuficiencias que habían permanecido ocultas.

Ya hace años Norberto Bobbio se preguntaba, quién nos salvará de los bárbaros cuando ya no estén los bárbaros con nosotros. Aludía el autor mencionado a la fácil traslación de los problemas propios del capitalismo a la lucha que entre el sistema capitalista y el comunismo tenía lugar en aquellos momentos de lucha. Esas excusas no se podrían invocar cuando el sistema comunista desapareciera.

Producida esa desaparición se ha comprobado que el problema no era, como entendía M. Thatcher, si había o no alternativa al denominado sistema neoliberal, sino si la aparente solución que este sistema ofrecía era la correcta; y no parece, después de 20 años, que el éxito del sistema liberal capitalista, que se preveía en el año 1989, se haya consolidado; antes bien, hay que temer que estemos en vísperas de una debacle semejante a la de 1989.

2. JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO

¿Pero qué relevancia tienen todas estas cuestiones para los fines que nos hemos propuesto?

Si el neoliberalismo ha de entenderse como un conjunto de prácticas político-económicas que se considera que han de desarrollar las capacidades individuales y las libertades personales y empresariales, dentro de un marco configurado por derechos de propiedad fuertes, mercados libres y libertad de comercio, y el papel del estado es crear y preservar ese marco, habrá de aceptarse que las capacidades y libertades protegidas son, solo las nacionales, y eso con muchas limitaciones; la libertad de comercio después de los aranceles es, desde un punto de vista político, una ilusión; y los mercados libres son mercados cautivos, lo que nada tienen que ver con el concepto de mercado libre, en la concepción clásica de estos; si, además, los estados no cumplen las funciones que tienen asignadas, y que van más allá de guardar un orden precario, que

ha acabado consagrando desigualdades imposibles de asumir, se entiende el rechazo del orden vigente.

Se comprenderá que lo que se nos ha presentado como esencia y fundamento de un sistema democrático, sea considerado un absoluto fraude, y la decepción ciudadana esté cargada de justificación.

Las conexiones de las cuestiones políticas y las económicas, así como las jurídicas son manifiestas. Por ello, cuando juristas y economistas se han manifestado sobre estos temas, en la contraposición entre democracia y mercado, y a eso han respondido los comportamientos históricos, no se ha dudado en afirmar, desde posiciones neoliberales, que en el supuesto de que haya incompatibilidad entre democracia y mercado habrá de priorizarse el mercado sobre aquélla. Así lo han sostenido desde el siglo pasado Hayeck y Friedman, con precedentes en la Sociedad Mont Pelerin y en la actualidad toda la derecha americana, que recientemente ha manifestado por boca de sus adalides mercantiles que como sus ideas no pueden ser compartidas por mayorías sociales tienen que defender su posición con la apoyatura de las posiciones autoritarias.

Es, por otra parte, la vieja doctrina defendida hace un siglo por Carl Schmitt y sus seguidores, y que ahora se sostiene, sin rubor, por los oligarcas de las tecnológicas. Defensa del mercado, que oculta que estos, en el modo en que los conocemos, no han sido el modo que ha regido el tráfico de bienes en el devenir humano. La democracia, aunque excepcional, tanto geográfica como temporalmente es reconocida como el sistema de convivencia más deseable.

Todo ello significa, lisa y llanamente que el capitalismo, no es el instrumento económico de la democracia, pues cuando la contraposición entre mercados y democracia tiene lugar, y esa contraposición parece inevitable, sus defensores intelectuales optan por el sacrificio democrático, lo que implica que pueden subsistir el uno sin el otro, lo que obliga a concluir que el sistema democrático no está indisolublemente unido al liberal capitalismo que conocemos.

Si el mercado es el mecanismo medular del Sistema Económico Capitalista desde la perspectiva económica, su operatividad jurídica tiene lugar por la vía del Negocio Jurídico, pues la efectividad de la actividad económica es llevada a cabo, preponderantemente, mediante este instrumento jurídico.

Siendo esto así, como lo es, la cuestión es qué se ha de hacer ante este estado de cosas, desde la perspectiva jurídica. Más precisamente, si se pueden seguir sosteniendo como esencia de nuestro modo de vida la mercantilización de los negocios jurídicos con la secuela de la consecución del beneficio económico como lema esencial y prioritario de la actividad humana, con olvido de los límites morales que de la convivencia se derivan.

A su vez, la concepción que se ha mantenido sobre la Autonomía de la Voluntad está en la base de todo negocio jurídico. Y la idea de la Autonomía de la Voluntad descansa en una noción de Autonomía carente de límites, que, sin embargo, son indispensables en todo el ámbito jurídico. Esta concepción es otra de las causas que nos ha llevado a la peligrosa situación que vivimos. Ningún derecho, que merezca ese calificativo, puede existir sin el límite adecuado, y de ahí la necesidad de su reivindicación.

Ello nos lleva a precisar la concepción, sentido y alcance de la moral en los artículos 1255 y 1275 del Código Civil, preceptos que, como ya se ha dicho, privan de efecto a los negocios contrarios a la moral. Ello requerirá examinar el Negocio Jurídico y la Autonomía de la Voluntad que es presupuesto y condición del Negocio Jurídico. Para, finalmente, examinar qué es, cómo se determina, qué bienes jurídicos son defendidos por la moral

En la retórica hay dos maneras de entablar una discusión sobre cualquier materia. Una, primera, discutir con los argumentos de cada una de las posiciones enfrentadas. Otra, que pretendiendo ganar la discusión, con independencia del valor de las razones esgrimidas, desvía el objeto de la controversia, pero, cuando el objeto de la discusión se ha desviado, el éxito de los argumentos es irrelevante, pues la discusión se ha transformado mediante la adulteración previa del objeto discutido.

Por ello, reitero, hay que delimitar y precisar el alcance y significado de los conceptos básicos a estudiar, esto es, del negocio jurídico, primero; la autonomía de la voluntad, después, que es un elemento sustancial para la existencia del negocio jurídico, y que opera como punto de partida de todo negocio jurídico; y, finalmente, el significado y alcance actual de la moral que mencionan los artículos 1255 y 1275 del Código Civil, con especial referencia a su trascendencia tributaria.

Según el Diccionario Jurídico de la Real Academia la moral es la ciencia o saber sobre la bondad o la maldad de los actos humanos, no sólo de carácter teórico, sino también práctico, ya que se orienta a dirigir las conductas al bien.

La inclusión de la Justicia como uno de los valores superiores de nuestro Ordenamiento Jurídico en el artículo primero de la Constitución, implica que la Comunidad que dicta esa norma asume el compromiso de eliminar o aminorar todas las injusticias que se produzcan en su ámbito de actuación. Nuestro Código Civil, Constitución de la vida privada, ya lo preveía en los artículos 1255 y 1275. Después de la vigencia del texto constitucional no son posibles ni las minusvaloraciones del término moral, ni sus olvidos, y, menos aún, el desprecio de este término, y, sin embargo, esto es lo que está sucediendo, y no de un modo ocasional, excepcional y extraordinario, sino de manera siste-

mática, permanente y continuada, hasta el punto de que se ha incorporado a nuestro modo de vida, vivir obviando los límites que la moral impone.

Pues bien, en los artículos citados, con referencia a los contratos, y desde hace 150 años nuestra Constitución Civil viene consagrando el límite moral para los negocios jurídicos.

La Moral tributaria, contrariamente a lo que sostienen las posiciones contrarias a su relevancia jurídica, debería ser una exigencia para todos los que se dedican al Derecho Tributario. Así lo mantenía Sainz de Bujanda cuando poco antes de morir afirmaba que «el Derecho Financiero requiere una constante dedicación a la moral pública».

Es verdad que el esfuerzo por defender la legalidad puede dejar extenuado, pero hay que enfatizar que si se olvida la parte maldita del Derecho, y omitimos la necesidad de compadecer a quienes lo sufren, el Derecho pierde sentido; por eso, es preciso comprender y entender, también, los efectos de sus tendencias represivas. Hay que denunciar, igualmente, la perversión estética que contrapone el desorden y la justicia, como si no hubiera un orden injusto; y, en fin, hay que revelar la privilegiada cohesión social que el Derecho crea y produce.

Excluir, las tendencias represivas del Derecho, olvidar la perversión estética que genera, y ocultar la peculiar cohesión social que produce, implica una mutilación de lo que el Derecho es en la vida social. Y es ese fin social, de comprensión íntegra de la vida social, lo que, en definitiva, justifica el Derecho.

Es sabido que hay dos cualidades humanas que parecen encontrarse en el origen del aparente éxito como especie del ser humano. De un lado, la tendencia a la colaboración entre sus miembros. De otro, la competitividad entre ellos. Los antropólogos parecen concluir que el éxito de la especie radica de manera preponderante en la actividad de colaboración. Ambas cualidades son necesarias pero la actividad de colaboración es considerada preferente en el éxito de la especie.

En cualquier caso, tanto en la colaboración como en la competencia, el conflicto acompaña al ser humano.

Precisamente, es en el conflicto donde aparece el Derecho de modo fundamental, pues su insustituible finalidad es la de evitar que el conflicto humano, sea en actividades de colaboración, o, alternativamente, de competencia, se convierta en muerte, desolación y extinción de la especie.

Mucho, y de extraordinaria relevancia, estamos haciendo mal cuando vivimos las crisis que al comienzo de mi exposición muy resumidamente mencioné; en ellas el Derecho no consigue cumplir la finalidad que se le encomienda, la de resolver pacíficamente los conflictos que nos están urgiendo por una

inmediata solución. Esa falta de respuesta a los conflictos parece ser también el origen de las múltiples crisis que nos angustian y del estado de cosas que sufrimos.

Probablemente los esquemas para resolver las controversias jurídicas no hayan tenido suficientemente en cuenta algo esencial para el derecho como es el concepto de límite. La idea de bien común, de justicia, de equilibrio, de moderación, no pueden entenderse sin el concepto de límite que irremediablemente acompaña al Derecho, y que, sin embargo, sí estaban en los textos legales de hace 150 años y que han sido postergados en aras de unos intereses mercantiles que han desvirtuado los fines, alcance y contornos de lo que hoy es el tráfico jurídico.

Lo importante hoy no es satisfacer las necesidades de los intervinientes en toda clase de negocios, así como los de la comunidad en la que el negocio se produce, lo relevante es llegar más lejos, más pronto, antes que nadie, y ganando más. El modo y finalidad con que esas metas espaciales, temporales y monetarias se consigan es irrelevante. Ni el para qué, ni el cómo, merecen consideración si carecen de trascendencia económica. Lo único que interesa, incluso aunque haya que sacrificar bienes esenciales, sin los que la especie no puede subsistir, es hacer negocios cuanto más lucrativos mejor.

Es, por tanto, crucial dejar sentada la finalidad social última que el Derecho cumple, la de resolver los conflictos que nuestra sociedad produce, para lo que ha de acudir a los límites legales y morales que las normas vigentes establecen y que el Código Civil enuncia y establece.

La finalidad social que el Derecho trata de preservar y mantener, el Bien Común, ha de constituir otro punto de partida, además del negocio jurídico y de la Autonomía de la Voluntad, para la tarea de reivindicación de la moral que me propongo.

Establecido este punto de partida, ese fin de preservación del Bien Común, gravita de manera decisiva de modo determinante y definitivo sobre todos los negocios jurídicos tributarios.

3. LOS NEGOCIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

Es sabido que todo negocio jurídico tiene dos elementos, de un lado, una declaración de voluntad dirigida a producir un determinado efecto; de otra parte, un reconocimiento por parte del ordenamiento jurídico del efecto jurídico pretendido.

Interesa destacar de modo prioritario la importancia de este segundo elemento consistente en que la declaración formulada por las partes ha de ser reconocida por el Ordenamiento Jurídico. Sin ese reconocimiento no hay negocio jurídico. Además, ese reconocimiento no puede ser genérico, abstracto, e indeterminado, sino preciso y concreto.

Insisto en este aspecto, sin el reconocimiento por el Ordenamiento del Negocio Jurídico pretendido éste no se produce, no existe el negocio, hay unas conversaciones o tratos particulares, carentes de relevancia alguna frente a terceros, y tampoco para la sociedad.

En definitiva, la aprobación del negocio por la comunidad, aprobación que sólo existe si el negocio se fundamenta en el Ordenamiento Jurídico, es determinante de la existencia de todo negocio jurídico. El bien común que el Ordenamiento Jurídico representa está incrustado en el negocio jurídico. Sin esa aceptación del negocio por el Ordenamiento Jurídico no hay negocio.

Nuestro Código Civil reconoce esta idea medular cuando en el artículo 1261 establece como requisito imprescindible del contrato la concurrencia de la causa del contrato, precepto que se complementa con el que proclama la nulidad de los contratos sin causa, lo que finalmente se ratifica cuando se afirma que carecen de causa los contratos contrarios a las leyes y a la Moral. Obsérvese la importancia del límite moral. El Código Civil equipara la vulneración de la ley a la vulneración de la moral.

Todo esto significa que el negocio que las partes pretenden celebrar tiene que tener un fin que el Ordenamiento Jurídico reconozca. La derivación de la ilicitud negocial, si ésta viola la ley, así como la no contradicción con la Moral demuestra la necesidad de que el negocio se ajuste al bien común, al sentir social, a lo que la comunidad considera conveniente en cada momento, cuya determinación y fijación la establece no sólo la ley sino también la moral.

El problema se complica, aparentemente, por la existencia de negocios atípicos, que, como es sabido, son negocios en los que no hay una regulación de la causa de este tipo de negocios, como sí ocurre en los onerosos, gratuitos y remuneratorios.

Pero la amplísima libertad negocial que el Código Civil reconoce no excluye que esa libertad haya de ser respaldada por el Ordenamiento Jurídico, respaldo que no se cumple con la intervención de notarios y registradores, y otros funcionarios en tales contratos, sino con la intervención del órgano jurisdiccional pues es a éste, y sólo a éste, a quien corresponde el pleno conocimiento de la realidad contractual, que todo negocio comporta, cuando la cuestión es objeto de controversia.

La libertad contractual que se consagra no está exenta de límites, por supuesto también en los negocios atípicos, y, como se ha dicho, uno de los condicionamientos es la Moral, precisamente el que no haya sido tomada en consideración, sino devaluada y postergada es lo que justifica este trabajo. Además, su naturaleza dinámica, impide la validez de los negocios jurídicos que en cada momento histórico destrozan, corroen y hacen imposible la convivencia, circunstancia que hace insoslayable la reivindicación de esa moral cuya concurrencia da el sello de validez al negocio.

El hecho de que el negocio se lleve a efecto eventualmente sin intervención de terceros no permite concluir que es la declaración de voluntades la que genera el negocio, pues cuando el conflicto surge no son las partes interesadas originalmente en el negocio las que deciden el conflicto, sino que eso se lleva a cabo por el órgano jurisdiccional, que es el llamado a resolver definitivamente la controversia, y, en su caso, imponer la solución alcanzada. En consecuencia, la conformidad negocial con el bien común es una exigencia jurídica de todo negocio, lo que se deriva no sólo del negocio jurídico celebrado, sino de la Autonomía de la Voluntad que se haya en el origen del negocio. La oposición con el sentir comunitario del negocio celebrado, sin el consentimiento de la comunidad en que ese negocio se celebra, arruina las bases de la convivencia y el negocio no puede ser consentido por el Ordenamiento Jurídico.

Como antes subrayé el negocio jurídico no sólo se configura con el reconocimiento del Ordenamiento Jurídico del esquema contractual celebrado; es necesario que con carácter previo se haya producido una declaración de voluntad dirigida a la creación de ese negocio.

Es lo que en términos negociales se denomina declaración de voluntad, ampliamente regulada en el Código Civil y requisito esencial del negocio, lo que plantea el problema de su alcance, cuestión que me lleva a examinar la esencia y límites de la autonomía de la voluntad.

4. AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD

La Autonomía de la Voluntad está reconocida en el artículo 1255 del Código Civil en términos amplísimos proclamando que las partes pueden «establecer los pactos cláusulas y condiciones que tengan por conveniente». El Código sin embargo añade «siempre que no sean contrarios a las leyes a la Moral o al orden público». La libertad negocial que el Código Civil proclama tanto en los negocios típicos como en los atípicos tiene el límite de las leyes, la Moral y el orden público, límite que se manifiesta en términos extraordinariamen-

te similares a los contemplados en el artículo 1275 del Código Civil, y que pese a esa semejanza y reiteración ha venido siendo minusvalorados, menospreciados asimilándolos a la moralina, e incluso en ocasiones afirmando que La Moral no es un concepto jurídico, y que una sentencia que se funda en la Moral es una sentencia que carece de fundamentación jurídica, convirtiéndose por este hecho en una sentencia moral pero carente de rigor jurídico.

No parece discutible, a la vista de los preceptos del Código Civil citados, que, si la Moral que en dichos preceptos se menciona no se confunde con la moralina, la moral es un valor jurídico de tanta entidad como la ley, razón por la que no se comprende la crítica que se efectuaba a determinadas sentencias del TS en el número 2, de abril junio de 2020 en la Revista Nueva Fiscalidad donde se afirmaba «ciertamente es inaceptable mezclar consideraciones morales con el razonamiento jurídico».

La afirmación reseñada constituye el paradigma de la oposición a lo que aquí se sostiene.

La nulidad de los negocios que en esa sentencia se declaraba tenía razones morales, que eran tan jurídicas como las que tienen su origen en infracciones legales. Esto explica que sea conveniente separar la moralina de la Moral, pues el Código Civil incorpora la Moral como límite a la Autonomía de la Voluntad, lo que la convierte en un concepto de plena aplicabilidad desde la perspectiva del Ordenamiento Jurídico. De modo que las infracciones de la Moral, debidamente razonadas por el órgano jurisdiccional hacen, también, desde la perspectiva jurídica, imposible el negocio.

Ningún reproche se podría haber efectuado a la crítica mencionada si esta hubiese versado sobre la errónea opción moral que la sentencia eligió a la vista de los datos obrantes en autos. Pero la crítica no se efectúa a la opción moral escogida, sino al hecho de que la razón de la decisión sea la ausencia de moral del negocio. Esto explica que la defensa de la Moral, como límite de la Autonomía de la Voluntad, que en este trabajo se defiende, constituya una cuestión de extraordinaria relevancia, porque es precisamente ese desprecio de la Moral y su postergación, subestimación y degradación, lo que nos ha llevado a la situación en que nos encontramos, y ello pese a lo explícito, claro, rotundo y reiterativo que dicho texto del Código Civil es.

Al haber hurtado el límite moral que el Código Civil establece se incurre en el ardid retórico que al comienzo mencioné convirtiendo la Moral en un subproducto irrelevante y trasnochado, cuando tiene un significado muy real, íntimamente conectado al sentir social y a las necesidades de la comunidad a la vista de las circunstancias concurrentes en cada momento histórico, como en otro apartado me encargaré de demostrar. No se comprende el horror que el

límite moral produce cuando, insisto en ello, no se pretende moralizar el derecho, sino impedir que los negocios jurídicos constituyan una permanente y constante transgresión de la moral, lo que es una cosa bien distinta.

De todo lo hasta ahora dicho se desprende que el Bien Común es un bien que ha de ser objeto de especial protección y vigilancia en toda actividad social con pretensiones de trascendencia jurídica, y es, su desprecio, lo que está en el origen de muchos de los males que sufrimos, como más tarde razonaré. Pero no sólo la protección del Bien Común es un valor social irrenunciable, es que el Derecho no puede renunciar a exigir los límites de la Autonomía de la Voluntad que nuestros textos legales imponen, y, más aún, a los negocios jurídicos cuando vulneran los valores morales que la sociedad considera vigentes en cada momento, valoración de fondo que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional, y cuya conculcación permanente en el tiempo, y en distintos ámbitos del mundo jurídico, es lo que nos está llevando a la situación de ruina moral que sufrimos.

Establecido todo lo precedente con el objeto de reivindicar su importancia social medular, es indispensable exponer el alcance y significado del término Autonomía de la Voluntad.

De modo general se entiende, desde la perspectiva jurídica, por Autonomía privada el poder de autodeterminación de la persona. Comprende, por tanto, la libertad personal de ejercicio de facultades, de un lado, y, del modo y manera de conformación de esas facultades, de otro. Es decir, la Autonomía de la Voluntad viene conformada por un poder heterogéneo que comprende el ejercicio de las facultades que le corresponden a la persona como sujeto de derechos, y, el poder para establecer, alternativamente, reglas de conducta para sí y los otros con la consiguiente responsabilidad en la vida social.

Este concepto no se atiene, sino que contradice, al sentido etimológico del término Autonomía que es el de auto regularse, es decir, auto limitarse, no el de auto determinarse, que sería su significado ordinario y usual.

Pese a ello, se ha estimado que, la imagen de libertad e independencia básica y esencial en todo ser humano que el término Autonomía evoca, justifica el desplazamiento de significado reseñado. Pero esta idea de plenitud, en reacción a la sujeción del individuo en el antiguo régimen, unido a la omisión de toda referencia a los límites del concepto, es lo que está en el origen de las extralimitaciones producidas en la inteligencia de la expresión Autonomía de la Voluntad.

La desmesura del concepto Autonomía de la Voluntad, sobre la que se centra el negocio jurídico, primero, y la irrelevancia de los límites morales, después, que debilitan el elemento causal de todo negocio, hacen de la Auto-

nomía de la Voluntad un concepto casi sagrado al que no se permite que se oponga limitación alguna.

El negocio jurídico se hace pivotar sobre la Autonomía de la Voluntad, primero, en detrimento del reconocimiento del efecto jurídico pretendido y reconocido por el Ordenamiento Jurídico, lo que, unido a la irrelevancia del límite moral, permite debilitar el elemento causal que todo negocio requiere.

Conviene subrayar que la extendida idea de Autonomía de la Voluntad como libertad de hacer, prometer y obligarse, exento de la intervención del Estado, es errónea porque para que el acto o declaración de voluntad tenga un valor jurídico específico es necesaria la intervención del aparato coactivo del Estado, lo que sólo tiene lugar cuando se aplica el Ordenamiento Jurídico estatal en que el negocio jurídico cuestionado se produce.

Es decir, hay una Autonomía referida al ámbito de los derechos subjetivos, y otra, referida al del ejercicio de los derechos subjetivos, pero esos derechos subjetivos y su ejercicio sólo son tales si están amparados por el Ordenamiento Jurídico.

Hay otra Autonomía de la Voluntad referida a la vida personal, ajena al mundo jurídico, que se rige por otras reglas, esencialmente éticas, pero ha de quedar claro que la Autonomía Personal nada tiene que ver con la Autonomía de la Voluntad, en el ámbito jurídico. La autonomía personal no tiene otro límite que los éticos. La Autonomía de la Voluntad, por el contrario, cuando se pretende que tenga relevancia jurídica, requiere que se cumplan los límites que el sentir social considere en cada momento procedentes.

La importancia de lo hasta ahora reseñado radica en que la Autonomía de la Voluntad, desde la perspectiva jurídica, no puede ser entendida como un poder omnímodo que concede a quien la actúa una facultad ilimitada porque tanto en su esencia como en su ejercicio no es un poder ilimitado sino, contrariamente, limitada por el Ordenamiento Jurídico tanto en su configuración como en su ejercicio.

Una segunda conclusión se sigue y es la de que los negocios jurídicos que las partes celebren habrán de estar amparados de manera doble por el Ordenamiento Jurídico, para que produzcan efectos, pues no sólo las declaraciones de voluntad de las partes, que conforman la Autonomía de la Voluntad, necesitan el respaldo del Ordenamiento Jurídico, lo que no sucederá si el negocio celebrado contradice la moral. También el negocio que pretende celebrarse, además, necesita ese reconocimiento del Ordenamiento, como dije anteriormente.

De lo hasta ahora razonado se infiere que cuando ante un órgano jurisdiccional se plantea la problemática contractual referente a la concurrencia del contrato y de sus elementos habrá de explicarse al órgano judicial satisfacto-

riamente, si se quiere que el negocio sea reconocido por el Estado, la concurrencia de todos los requisitos legalmente requeridos.

No es de recibo afirmar que determinados aspectos negociales conforman la autonomía empresarial, y no deben salir de ese ámbito, pues sólo puede haber un pronunciamiento sobre la validez del negocio cuando el órgano jurisdiccional tenga pleno conocimiento de lo que ante el se solicita, de su contenido, consecuencia y efectos, precisión que en materia algorítmica puede tener una superlativa trascendencia.

La pretensión de que el negocio tiene aspectos que no pueden ser revelados no puede aceptarse cuando existe controversia sobre su validez, pues los órganos jurisdiccionales han de pronunciarse y conocer todos los aspectos trascendentes del negocio tanto desde el plano interno del negocio, como los efectos sociales que eventualmente puede desplegar, y que son ajenos a él. Es decir, el negocio jurídico tiene una vertiente social que no se puede seguir ignorando.

Otra trascendente e importante conclusión se infiere, cuando de negocios atípicos se trata. La prueba de la concurrencia de todos los elementos contractuales requiere que el elemento causal se acredite con mayor escrupulosidad en estos negocios atípicos, que en los negocios típicos, pues en estos dada la naturaleza onerosa, gratuita o remuneratoria es relativamente sencillo comprobar la concurrencia del elemento causal, ateniéndose a las normas del Código Civil sobre ellos.

Por el contrario, y cuando de negocios atípicos se trata, suele ser frecuente la sucesión de negocios tendentes a modificar la condición tangible de ciertos bienes en intangibles, casi siempre mediante operaciones complejas. Ello se explica porque cuando los bienes tienen naturaleza tangible no es siempre factible su traslación física de un punto a otro, o, temporal, al momento que resulte más conveniente. Esta mutabilidad con la consiguiente manejabilidad temporal y espacial que de ello se sigue pueden tener mucha relevancia a la hora de determinar la jurisdicción competente para una liquidación, y que se puede obtener mediante la traslación del valor de los títulos que representan una y otra clase de bienes.

La fuerza expansiva de los negocios tributarios también ha de ser también advertida, no solo por la incidencia numérica que por sí mismos representan, sino porque la valoración tributaria opera sobre todas las ramas del Ordenamiento Jurídico, pues las normas tributarias actúan con posterioridad a que se apliquen las de la rama del ordenamiento inicialmente contemplado. Por ejemplo, primero, se aplican las previsiones del Código Civil sobre transmisión de bienes, y, luego, las normas tributarias reguladoras de los incrementos patrimoniales lo que exige el análisis de la operación inicial efectuada.

Ello explica que la normativa tributaria reconozca, en el marco de las fuentes, la supletoriedad de las disposiciones de Derecho Público, así como las de Derecho Común, razón por la que las reglas tributarias disponen de esa capacidad expansiva de la que carecen, de modo general, las normas de otras disciplinas jurídicas.

Dicho lo precedente se hace necesario examinar el Concepto Moral que junto con el Negocio Jurídico y la Autonomía de la Voluntad constituyen los tres pilares de mi exposición.

5. SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA MORAL EN EL ARTÍCULO 1255 DEL CÓDIGO CIVIL

Junto con el Negocio Jurídico y La Autonomía de la Voluntad la Moral representa el otro concepto esencial en este trabajo, aunque su alcance filosófico no puede ser obviado.

Como concepto jurídico es indeterminado, careciendo de especificación expresa en las leyes, variando en función de la cultura y los valores dominantes en una sociedad determinada. Para de Castro el recurso a la moral permitiría comunicar e incluso unificar el sistema jurídico con los valores éticos de justicia que deben imperar en la comunidad. «El intérprete y el juez se encuentran con ello expresamente autorizados para desentenderse de la letra de la ley y considerando el todo del Ordenamiento Jurídico y la misma naturaleza del Derecho, negar amparo a situaciones contrarias a los criterios propios de la moral o de la justicia».

Estas palabras adquieren mucho valor después de la Constitución que en su artículo primero consagra como valores esenciales de nuestro ordenamiento la Justicia, la Libertad, la Igualdad y el Pluralismo político, con la previa trascendencia de la proclamación del Estado Social y Democrático de Derecho. Conminando el artículo 9.2 a los poderes públicos a que la libertad y la igualdad de individuos y grupos sean reales y efectivas. Ratificando la inviolabilidad de estos derechos el artículo 10, ordenando que su interpretación se efectúe atendiendo a lo que se establezca en los textos que se citan.

De lo dicho infiere, y enlaza con nuestro derecho histórico, que la Moral constituye un límite a los negocios jurídicos cuya finalidad social pretenda un fin que la sociedad considere rechazable en un momento determinado.

Como antes he señalado en caso de controversia esa determinación de la concurrencia de un fin contrario a lo que sea aceptable para la sociedad corresponde al órgano jurisdiccional competente. Por ello, no se puede ocultar, sino

facilitar la discusión pública del contenido del límite moral. Un concepto básico para la convivencia y llamado a desempeñar un papel esencial en los negocios tributarios, como más adelante trataré de comprobar.

En cualquier caso, hay que advertir que la aceptación de los límites morales establecidos explícitamente por la ley, en las denominadas normas imperativas, son un lugar común. Precisamente por ello sorprende la furia negadora de la moral cuando el Código se abre a ella de modo genérico, siendo evidente que es aceptada sin dificultad cuando se establece de modo imperativo.

Se suele afirmar que la admisión de la moral genera cierta inseguridad jurídica. La argucia no se sostiene. En primer lugar, porque la vida es riesgo y no se puede pretender que el Derecho sea ajeno al riesgo que la vida comporta; en segundo término, la mención a la seguridad jurídica del artículo 9.2 de la Constitución viene referida a los valores que ese texto menciona, lo que no tiene nada que ver con el contenido de lo que aquí se defiende; por último, a quienes así argumentan habría que preguntarles, primero, cual es la situación generadora de la inseguridad, y a quien de los intervinientes en el concreto negocio contemplado le puede favorecer esa invocación.

6. ALGUNOS EJEMPLOS DE CUESTIONES QUE PODRÍAN PLANTEARSE ANTE LOS PODERES PÚBLICOS COMO CONTRARIAS A LA MORAL

Mi exposición quedaría incompleta sin acreditar las ingentes operaciones negociales en las que actúan los conceptos que he venido mencionando y que explican que la desvinculación de la moral con el negocio celebrado no sea una circunstancia excepcional, sino que empape nuestra vida y actuar diarios.

6.1 Vivienda

Nuestras sociedades están sufriendo un problema con la vivienda en lo que se refiere a su acceso, tenencia y disfrute que además de por lo establecido en el artículo 47 de la Constitución, alcanza cotas de una gravedad inusitada, cuestión sobre la que la sociedad tiene que formarse una opinión que se refleje en las controversias que al efecto se planteen.

Es evidente que estamos ante una problemática que incide sobre muchos ciudadanos, cuyos proyectos de vida se encuentran frustrados por la carencia de este bien. La sociedad no puede permitirse por más tiempo ignorar un pro-

blema cuya permanencia pone en cuestión la misma continuidad de la sociedad. Un aviso nos lo proporcionan las constantes bajadas del índice de natalidad. Soluciones inmediatas y a más largo plazo existen. Una sociedad que se precie no puede tolerar por más tiempo la existencia de viviendas desocupadas, de un lado, tampoco su acaparamiento, y, de otra parte, ciudadanos dispuestos a pagar un precio justo, pero posible, por esa habitabilidad.

Parece contrario a la Moral que no se ponga término a esa situación, pues ni las situaciones de acaparamiento, ni las de retención injustificada de dicho bien son asumibles por la comunidad, no ya por los afectados.

Los negocios jurídicos inmersos en este apartado tienen dimensiones oceánicas, y según las informaciones de prensa alcanzan a toda la Unión Europea, de ahí su relevancia e incidencia moral y la necesidad de que los poderes públicos den y en su caso impongan, las soluciones exigibles.

6.2 Mercados

Es sabido la existencia de Mercados diversos: Financieros, de distribución de bienes; de servicios públicos, de comunicaciones, entre otros muchos.

También es sabido que el funcionamiento de los mercados actuales no tiene nada que ver con las condiciones teóricas en que nació la economía de mercado hace casi más de tres siglos. En general, hay un acuerdo básico en el sentido de que su funcionamiento es claramente deficiente y siempre en perjuicio del adquirente o consumidor. Ni hay igualdad entre demandantes y oferentes, ni la información es equiparable, ni el poder de unos y otros es el mismo, ni se puede suponer la racionalidad de los intervinientes. En definitiva, es más que dudoso que como mecanismo de fijación de los precios deba ser mantenido.

Cualquier persona con mediana información de los medios, no necesariamente técnica, podría sostener la necesidad de su radical modificación, pues el desequilibrio que sufren los intervinientes en él no tiene ninguna explicación razonable. La situación se mantiene sin causa, siendo, también aquí, oceánica la incidencia de sus perniciosos efectos. Con la agravante de que si se producen situaciones de crisis social grave, pandemia, las cosas alcanzan cotas de gravedad inasumibles.

También aquí el respeto a la propiedad privada, que proclama el artículo 33 del texto constitucional y 348 del Código Civil, debería impedir que cuando las anomalías a que me estoy refiriendo aparecieran en los tribunales, o ante otros poderes públicos. se adoptaran las medidas adecuadas que hagan rechazable el abuso.

Sin entrar en análisis específicos de cada uno de estos mercados parece evidente que la denuncia de la falta de la moralidad negocial, recordando la cita con la que inicié el trabajo produce hilaridad, pero parece que la putrefacción que de los mercados se desprende debería ser evitada, por las patentes desigualdades que se originan y que la sociedad no puede seguir asumiendo.

Es un clamor universal que la solución dada a la crisis de 2008, en el ámbito de los negocios financieros, es el paradigma de lo que no es una solución moral.

6.3 Servicios Públicos

Son objeto de escándalo las noticias en las que se pone de relieve la prestación de servicios públicos por particulares, pero la dificultad de su control y la contraposición de la lógica lucrativa de la actividad privada, con la finalidad de beneficio público que el servicio persigue, generan situaciones de rotunda y radical insatisfacción del servicio prestado, lo que en sí mismo exige una revisión inmediata de las situaciones que producen este estado de cosas.

Nunca me han convencido las teorías acerca de la compatibilidad y gestión de servicios públicos por entidades privadas, y ello porque responden a lógicas, no sólo distintas, sino radicalmente incompatibles, como se está viendo. La lógica empresarial es la del beneficio cuanto más mejor, (así se dice) y ello, aunque sea en perjuicio del servicio prestado al ciudadano.

Cuando se hablaba de los beneficios caídos del cielo para las compañías eléctricas, se manejaba como argumento que eran sociedades que debían buscar su beneficio. Olvidaban muchas cosas cuando hacían afirmaciones de esa naturaleza, una, que su clientela estaba cautiva; otra, que cuando necesitan adquirir bienes los adquieren por el precio justo, no por el del mercado, lo que es una superlativa ventaja, ello sin olvidar las ventajas de todo orden que en el orden tributario disfrutaban.

Ese precio justo, por el que adquieren los bienes necesarios para sus infraestructuras es el que se les debería abonar si alguna vez se revierten esos bienes al dominio público.

Sería muy conveniente ir pensando en la necesidad de reexaminar la gestión de estos servicios, pues es evidente que la lógica del beneficio empresarial está en radical contradicción con la del servicio público. Su eliminación. O, al menos, el control exhaustivo de su funcionamiento evitaría estos perniciosos efectos.

Es este otro ámbito en el que la Moral tiene mucho que decir y que afecta a innumerables negocios y bienes jurídicos esenciales.

No es el menor de los beneficios de que disponen las entidades eléctricas dedicadas a este tipo de actividades el mecanismo de fijación de precios, pues pese a tener un componente de derecho comunitario no deja de ser un mecanismo que habilita, al menos de manera indirecta, a una de las partes a fijar el precio, del servicio prestado, circunstancia que nuestro Código Civil prohíbe.

6.4 Dominio Público

En un mundo en el que están siendo atropellados los bienes públicos en aras de una privatización no siempre justificada será conveniente el defender la inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad de los bienes de dominio público, sin perjuicio del adecuado uso de los mismos por los ciudadanos, siempre que no perjudique su finalidad esencial.

Con demasiada frecuencia se vedan usos de estos bienes que no causan esos perjuicios y se permiten, por el contrario, determinadas tropelías de difícil justificación.

Dentro de este campo del dominio público el aprovechamiento y explotación de determinados recursos, que son por naturaleza limitados y escasos, deberían ser objeto de la adecuada vigilancia y protección utilizando las prerrogativas que les protegen, me estoy refiriendo al espacio, los mares, el aire etc. Baste con imaginar los cables submarinos que sostienen las comunicaciones, o el espacio en las comunicaciones vía satélite para comprender el inmenso campo de aplicación que todo ello comporta.

6.5 Cambio climático

Estamos asistiendo a una modificación climática de consecuencias imprevisibles para el género humano y también para la naturaleza que nos sustenta. La prensa diaria se hace eco de los informes de Naciones Unidas sobre una situación que nos coloca a las «puertas del infierno». Nuestro país no debería sorprenderse; estamos viviendo en nuestra propia carne las consecuencias catastróficas que se avecinan y nos golpean, danas, volcanes e incendios.

Sin embargo, han aparecido los *petro* estados y algunos habitantes, incluso gobernantes, de esos *petro* estados que hacen gala del llamado negacionismo, elevándolo a la categoría de teoría.

Esta posición nos es conocida, ya la practicaron las farmacéuticas con la talidomida y las tabaqueras en tiempos lejanos, y, otros, en ocasiones más cercanas.

Lo cierto es que todavía se vienen subvencionando actividades que no sólo no frenan, sino que generan la aceleración de ese cambio climático que tanto nos daña. No parece dudoso que esas actividades perjudican la salud pública y desde luego constituyen un atentado al principio de precaución, que constituye un principio básico del Derecho Ambiental.

No ofrece dudas la necesidad de revertir este estado de cosas que, además de contrariar a normas ambientales, es desde luego un atentado al interés ciudadano y su salud. Los negocios celebrados a su amparo, en estas condiciones afectan a nuestra salud y nuestras vidas.

También aquí, y por razones evidentes, La Moral se debería imponer, operando su naturaleza de límite negocial que está resultando permanentemente postergada.

6.6 La denominada inteligencia artificial

No se pueden negar las ventajas que el uso de esta técnica puede producir a la humanidad, pero debemos estar prestos a no aceptar que en aras de un progreso probable no se estén dando pasos, difícilmente reversibles, capaces de destruir a la humanidad.

También aquí los atentados que de estas actividades se derivan, desarrolladas mediante los correspondientes negocios jurídicos, deberían ser objeto del adecuado control y vigilancia por parte de los encargados de su desenvolvimiento en los ámbitos que se determine (desechando desde luego cualquier posición tendente a excluir el control de los poderes públicos) y, los órganos jurisdiccionales deberían mostrarse vigilantes en defensa de los intereses sociales

El futuro habrá de proporcionar muchas controversias en las que algunos de los puntos tratados serán frecuentes, me refiero al secreto empresarial y a los límites de la Autonomía de la Voluntad cuando de la mercantilización de la vida se trata y su manejo por quienes son los gestores de las plataformas, así como la conformación de los algoritmos.

6.7 Armamento –servicios públicos–

Es evidente la necesidad de que la sociedad, con independencia de las discusiones parlamentarias que esta cuestión genere se pronuncie sobre cuál debe ser la cuantía y límites que por estos conceptos se deban gastar, así como los bienes que, en su caso, deban ser sacrificados a estas necesidades.

Pero no parece dudoso que estas cuestiones generarán una problemática negocial rica que conformará la discusión de lo que en este trabajo se enuncia.

Decía al comienzo de este apartado que el contenido de este trabajo que tiene un punto teórico con los fundamentos derivados del negocio jurídico, la autonomía de la voluntad y la moral, se concreta en unos negocios jurídicos que generan las problemáticas a que me he referido en este apartado y que como puede comprobarse a todos nos interesan y cuya solución corresponde al conjunto de la sociedad, generadores de inmensos beneficios, cuya cuantificación se ha efectuado en virtud de mecanismos muy oscuros y cuya aclaración es imprescindible.

Como he dicho antes los mercados se nutren con las actividades que he mencionado en este apartado, aunque también con otras. Es indudable, y admite pocas dudas, que los efectos sociales que sus resultados producen y generan unas diferencias sociales escandalosas, en las que no hay que ser un experto para concluir que tanto la moral, como la justicia brillan por su ausencia, lo que exige una inmediata solución, pues ese valor Justicia y el elemento moral están siendo radicalmente incumplidos, y no puede seguir siendo permanentemente menospreciados. No se trata de situaciones excepcionales, sino habituales, por eso me he referido a ellas, a su cuantificación, con el término de oceánicas. Es evidente que gran parte de la humanidad no puede seguir siendo objeto de una desigualdad tan escandalosa, por eso la reivindicación que este trabajo supone es insoslayable. Ojalá no sea tardía.

7. MORALIDAD DE LOS ENTES CON PODER TRIBUTARIO EN LOS NEGOCIOS TRIBUTARIOS

Es verdad que en su origen los negocios tributarios son, con excepciones que no es del caso mencionar, ajenos al actuar administrativo, lo que sucede por la circunstancia de que por regla general la Administración no interviene inicialmente en tales negocios.

La peculiaridad de la intervención administrativa tiene lugar porque se produce en un momento posterior a la celebración del negocio jurídico, con ocasión de la revisión y control de la actuación de los particulares. Esa actuación de revisión y control puede tener contenidos morales cuando lo revisado tiene esos contenidos, y así se infiere, además, de lo dispuesto sobre el sistema de fuentes del Derecho Tributario, y del elemento supletorio que le conforma. La intervención de la Administración Tributaria en la actividad de los particu-

lares tiene características especiales a los efectos de examinar la moralidad de los actos de la Administración.

Efectivamente, la actividad de la Administración Tributaria es una actividad medial. Es decir, es una actividad que proporciona ingresos, primero, que serán destinados a la satisfacción de las necesidades, después. Por tanto, esta doble proyección supone que la actividad de la Administración se despliega tanto en el ingreso como en el gasto.

Las palabras de Sainz de Bujanda que al comienzo reflejé en el sentido de que la actividad tributaria requiere una permanente dedicación a la moral pública, lo que comparto, me liberan de más explicaciones y ampliaciones, pues si los ciudadanos llevan a cabo actos que con frecuencia tienen contenidos morales, cuando de la Administración Tributaria revisa estos contenidos morales este elemento moral pasa a ser un elemento constitutivo de la actuación administrativa

Toda actividad generadora de ingresos o gastos tiene, también, en sí misma, un alto contenido moral.

Me limitaré en este apartado a expresar algunas ideas elementales.

En primer término, no parece, desde el punto de vista formal, que la regulación de la Agencia Tributaria esté establecida, desde hace más de 30 años, por una Ley Presupuestaria y todavía no se haya acudido a una ley ordinaria para su adecuada regulación, pese a las modificaciones sufridas.

Se trata de un defecto formal que es sintomático de importantes deficiencias de fondo.

En segundo lugar, dados los principios que deberían estructurar nuestro Sistema Tributario es evidente su radical incumplimiento; el sistema tributario ni es justo, ni es progresivo, ni se funda en la capacidad económica. Las razones que Antonio Durán Sindreu expuso en el 2016, y que comparto en su integridad, excluyendo que nuestro sistema tributario cumpla los mandatos constitucionales, no han hecho más que acentuarse desde entonces. Como prueba del acuerdo con la conclusión mencionada diré que hace muchos años sostuve que el Impuesto sobre la Renta no es tal, sino un Impuesto sobre las Nóminas con algún que otro aditamento.

El reproche acerca del incumplimiento de los principios del sistema tributario casi hace palidecer todo lo que he dicho antes sobre los negocios jurídicos en el ámbito privado.

Llama la atención que siendo la aplicación del Sistema Tributario una de las finalidades de la Agencia, el diagnóstico del estado de cosas existente, que está obligada a formular, no haya sido debidamente puesto de relieve.

Tampoco debería caer en saco roto la preocupación por la eficiencia del gasto, pues como he dicho, la actividad tributaria debería tener una proyección y control también sobre el gasto, quién gasta, cómo lo hace, y qué normas le autorizan a ello.

Por último, aunque no porque las quejas terminen aquí, sería conveniente una vigilancia más neutral de la producción legislativa y no confundir el interés público con el mayor ingreso para la Administración, lo que no requiere justificación por ser una obviedad.

El TS lo ha afirmado reiteradamente, aunque sin éxito. Es de esperar que no se produzca una norma jurídica sosteniendo lo contrario, pues este es un medio frecuente de actuación de la Administración ante las decisiones del TS que no son de su gusto.

Conclusion: Todo lo dicho no es sino una apretadísima relación de lo mucho que hay que hacer para evitar que la falta de moralidad campe a sus anchas en el ámbito de los negocios jurídicos tributarios.

Quien haya llegado al final de esta lectura convendrá que la preocupación que al autor le produce el olvido y postergación de la Moral está más que justificada, pues la ausencia de ella, tanto en nuestros comportamientos privados como públicos, está en el origen del daño social que soportamos y de la enorme desigualdad generada.

En Madrid, en la tarde del último día del último mes del año 2025.

BIBLIOGRAFÍA

- AMEZÚA AMEZÚA, J. C.: *La política del Bien Común en el pensamiento de Francisco Suarez*, editorial Comares, 2025.
- BUENAGA CEBALLOS, O.: *El Concepto de Justicia*, Dykinson, 2017.
- CALVO GONZÁLEZ, J.: *La destreza de Judit*, editorial Comares, 2018.
- DE CASTRO, F.: *El Negocio Jurídico*, Civitas Thomson Reuters, 1985.
- DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: *Reflexiones Alternativas ante un Modelo Fiscal Agotado*, editorial Thomson Reuters Aranzadi, 2016.
- GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: *Es usted inmoral*, editorial Tirant lo Blanch, 2025.
- PUIG BRUTAU, J.: *Compendio de Derecho Civil*, editorial BOSCH, 1987.
- SANDEL, M.: *La tiranía del mérito*, editorial Penguin Random House, 2023.
- *Lo que el dinero no pudo comprar*, editorial Penguin Random House, 2023.
- SORO RUSSELL, O.: *El principio de la autonomía de la Voluntad privada*, editorial Reus, 2017.

■ ESTUDIOS EN MEMORIA DE ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

SPECTOR, E.: *La libertad entendida como Cooperación Social*, editorial Marcial Pons, 2025.

STIGLITZ, J.: *Camino de Libertad*, editorial Penguin Random House, 2025.

CAPÍTULO 16

LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: DERECHO POSITIVO Y JURISPRUDENCIA

JUAN MARTÍN RUIZ

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. Ideas preliminares. 1.1 Precisión terminológica. 1.2 Tipología. 2. La doctrina científica ante la exclusión de las conductas antijurídicas del hecho imponible de los tributos. 2.1 Consideraciones previas. 2.2 El Estado como ente inmoral y su condición de cómplice. 2.3 La presunta identidad de objetivos en el tributo y la sanción. 2.3.1. Introducción. 2.3.2 La extensión material del principio *non bis in idem*. 2.3.3 La disparidad de pretensiones en ambas instituciones jurídicas. 2.4 El principio de coherencia en el ordenamiento jurídico. 3. El Derecho positivo español: supuestos de tributación de actos ilícitos. 3.1 Introducción. 3.2 El Derecho positivo como «prueba medio» a la hora de desacreditar la tesis del principio de coherencia del ordenamiento jurídico. 4. La jurisprudencia española en materia de tributación de actividades ilícitas. 4.1. Introducción. 4.2 Las resoluciones judiciales más significativas en esta materia. 4.2.1 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 31 de diciembre de 1991. 4.2.2 La sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994. 4.2.3 La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1996. 4.2.4 La sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 24 de febrero

de 1998. 4.2.5 La sentencia de la Audiencia Provincial de Pamplona de 7 de septiembre de 1998. 4.2.6 La sentencia de la Audiencia Provincial de la Rioja de 28 de julio de 1999. 4.2.7 La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999. 4.2.8 La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2005. 4.2.9 La sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 21 de noviembre de 2006. 4.2.10 La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2008. 5. Conclusiones. Bibliografía.

1. IDEAS PRELIMINARES

1.1 Precisión terminológica

Antes de entrar en materia, parece obligado resolver una cuestión previa, común a la exposición de cualquier tema. Se trata de delimitar el concepto que vamos a analizar.

Pues bien, en el análisis de la voz «actividad ilícita», en primer lugar, el término actividad se refiere al acto, conducta, hecho o acción que interesa al Derecho Financiero, es decir, que sea susceptible de constituir el hecho imponible de un tributo.

En segundo lugar, el vocablo ilicitud, junto a términos sinónimos como antijuricidad, ilegalidad, injusto o ilegítimo, denota contrariedad con el derecho. Algunos autores, han querido atribuirle un significado quizá un tanto más amplio a la ilicitud, englobando, además de la infracción de la norma jurídica, la moral y las buenas costumbres¹. Sin embargo, no es que sea en sí ilícita la acción contra las buenas costumbres o la moral, que sólo sería inmoral, sino que deviene ilícita en cuenta la ley la rechaza².

Precisando un poco más en la delimitación de la ilicitud, en la dogmática jurídica se ha entendido, como he dicho anteriormente, el término antijurídico y el de ilícito como equivalentes. Hay que precisar que la antijuricidad es un predicado de la acción, el atributo con el que se califica una acción para denotar que es contraria al ordenamiento jurídico; lo injusto o ilícito es, por tanto, la conducta antijurídica misma. Mientras que la antijuricidad es una cualidad de la acción común a todas las ramas del ordenamiento jurídico, el ilícito es una acción antijurídica determinada³.

¹ Ver, sobre el tema, CORNU, G., «Vocabulario Jurídico», voz «Illicitud», Temis, Bogotá, 1995, p. 440.

² Cfr. ALBADALEJO GARCÍA, M., «Derecho Civil II», Bosch, Barcelona, 1975, p. 20.

³ Cfr. MUÑOZ CONDE, F., «Teoría general del delito», Tirant Lo Blanch, Valencia, 1989, p. 84.

1.2 Tipología

Una vez definida, *grosso modo*, la locución «actividad ilícita», hay que señalar que se ha entendido tradicionalmente en sentido estricto como delito, sin embargo, esta acepción parece estar ya superada en el sentido de entender la actividad ilícita no como una infracción de norma penal, sino como una conducta contraria al Derecho⁴. En relación con esta definición del sentido de la actividad ilícita, propongo una tipología de ilícitos conforme a los cuatro grandes órdenes jurisdiccionales y así podremos hablar de ilícitos civiles, penales, administrativos o laborales⁵, añadiendo esta última categoría a la clasificación clásica de ilícitos⁶.

Para terminar de perfilar el significado de la tributación de las actividades ilícitas, hay que señalar que, por regla general, se ha interpretado bajo este título, exclusivamente, los rendimientos generados por las mismas, sin tener en cuenta su posible tributación en el ámbito de otros tributos, calificando además estos réditos como rentas ilícitas, condición esta que pertenece a la acción o actividad de donde derivan⁷.

⁴ Ver, sobre el tema, CERRATA, F. A., y BERSANI, G., «*Redditi derivanti da attività illecita. Profili tributari e penali*», *Il Fisco*, núm. 26 (1990), p. 4224.

⁵ Estas cuatro categorías se podrán subdividir en un sin fin de ellas, conforme a todas aquellas disciplinas jurídicas existentes en nuestro ordenamiento jurídico. Así, podremos hablar de ilícito civil-mercantil, ilícito administrativo-urbanístico, etc.

⁶ Esta clasificación tradicional de ilícito es la que propugna SOLER ROCH, diferenciando entre «ilícitos civiles, administrativos y penales» (Cfr. SOLER ROCH, M. T., «La tributación de las actividades ilícitas», *Civitas (REDF)*, núm. 85 (1995), p. 14. En la doctrina italiana esta cuestión ha sido solventada a través de diferentes criterios. BORJA se alinea con esta tipología clásica (Cfr. BORJA, P., «La tassazione delle attività illecite», *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 7 y 8, (1990), pp. 507-508). FALSITTA distingue entre actividades «ilícitas civilmente, actividades por infracción de normas de policía, actividades ilícitas por infracción de normas fiscales tuteladas penalmente, y actividades delictivas» (Cfr. FALSITTA, G., «*Le plusvalenze nel sistema di imposti mobiliari*», Giuffrè, Milano, 1966, p.53). En términos similares PERUGGIA, P., «*Imposizione e proventi da attività illecita*» *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. II, 1987, p. 46. Sin embargo, Tossi ha formulado la siguiente tipología de actividades ilícitas:

a) En un primer término, actividades ontológicamente lícitas pero penalmente ilícitas por carecer de autorización administrativa; en opinión del autor, deberían de encuadrarse en el artículo 6 TUIR y someterse a gravamen.

b) En el otro extremo, actividades que carecen de los requisitos mínimos de una verdadera relación negocial entre las partes (secuestro, extorsión, robo, hurto, estafa, etc.), independientemente de la gravedad del delito, estas actividades no entran en las del artículo 6 TUIR, no sólo porque no dan lugar al ejercicio de una actividad, sino, sobre todo, porque no producen ninguno de los componentes típicos de las categorías de la renta.

c) Entre los dos extremos están las actividades desarrolladas mediante los instrumentos contractuales habituales (compraventa, ejecución de obra, préstamo, ect...), pero con un objeto ilícito por estar prohibido (droga, armas, mercancías de contrabando, prostitución de explotación, bienes pertenecientes al patrimonio artístico nacional, ect...), los rendimientos derivados de este tipo de actividad deberán ser gravados, aunque resulte moralmente repugnante (Cfr. Tossi, L.: «*La tassazione dei redditi da attività delittuose*», *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 2, (1994), p. 110.

⁷ Cfr. SOLER ROCH, M. T., «La tributación...», cit., p. 10.

2. LA DOCTRINA CIENTÍFICA ANTE LA EXCLUSIÓN DE LAS CONDUCTAS ANTIJURÍDICAS DEL HECHO IMPONIBLE DE LOS TRIBUTOS

2.1 Consideraciones previas

Nuestra doctrina no ha sido muy prolífica en este tema, salvando escasos pronunciamientos, quizá, inspirados en la doctrina italiana, la cual sí que se ha preocupado por esta cuestión, alentada por la cantidad de actividades ilícitas que se desarrollan en este país y, sobre todo, por la cantidad de dinero que mueven. Pero, se trata de un problema latente, que exige ser abordado por ser una cuestión cada vez más habitual y que nos plantea prácticas, ya normalizadas y generalizadas en el tráfico jurídico, que se desarrollan y desenvuelven ante nuestro ordenamiento tributario sin respuesta por parte del mismo.

Ya la Comisión Europea publicó, con fecha 31 de marzo de 1.998, un estudio en relación con la economía sumergida en España, desde el punto de vista laboral, en el que se estimaba que, si afloraba la actividad ilegal, el producto interior bruto (PIB, a partir de ahora) aumentaría entre el 10 y el 23 por ciento, es decir, entre 8 y 18 billones de pesetas⁸. En este sentido, la Agencia Tributaria, de los 1,4 billones de fraude que descubrió en 1999, 300.000 millones –aclaró– correspondían a dos operaciones excepcionales: una un gran alijo de cocaína y otra a un intento de blanqueo de capital iraní. Recientemente, se ha publicado un informe del Centro para la investigación Económica y sobre Políticas donde se deduce que España registra una tasa de economía sumergida que representa el 24 % del producto interior bruto, solo por detrás de Grecia (36 %) e Italia (31 %)⁹. Estos datos ponen de relieve la importancia y el impacto económico de estas actividades, desde luego, en nuestro país. Al hilo de esta cuestión, es relevante, a estos efectos, la decisión de incluir actividades como prostitución, tráfico de drogas y contrabando en el PIB de la UE, que se implementó con el Sistema Europeo de Cuentas (SEC) 2010 y que entró en vigor en septiembre de 2014, afectando a los cálculos económicos de forma retroactiva, tomando como base el año 2010 para las nuevas estadísticas. Así, el PIB de España de 2021 experimentó un incremento al alza tras la

⁸ «Expansión», 26 de marzo de 1998, p.46

⁹ <https://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-espana-situa-tercer-pais-europeo-mayor-peso-economia-sumergida-24-pib-cepr-20250326125631.html>

revisión extraordinaria reglamentada RE-2024, llevada a cabo por el Instituto Nacional de Estadística ¹⁰.

Resulta obligado, en un tema que se plantea con carácter polémico, exponer los principales argumentos que vienen sustentando tanto las posturas a favor como en contra de la tributación de las actividades ilícitas. A continuación, analizaremos ambas partiendo de las premisas de la corriente contraria a la tributación de éstas.

2.2 El Estado como ente inmoral y su condición de cómplice

En un primer término y como gran elemento de choque para negar la tributación, se apela, por parte de algunos autores, a la inmoralidad del Estado, que se lucra con este tipo de actividades y que, por tanto, se constituye como cómplice de la infracción o del delito cometido ¹¹. De otro lado, la presunta inmoralidad a la que se alude ha sido utilizada por otros autores en sentido contrario y, así, Berliri expone cómo sería inmoral e inconstitucional que un patrimonio, una renta o cualquier otra manifestación de capacidad económica quedasen al margen del impuesto por haber sido obtenidas por métodos ilícitos ¹².

En principio, no parece razonable pensar que una persona que realice una actividad conforme a la ley esté obligado a tributar por ella y otra, que ejerza su actividad al margen de esta, quede fuera de su obligación causal. Esta postura entronca directamente con la línea argumental seguida por la doctrina fa-

¹⁰ <https://theobjective.com/economia/2024-11-25/ine-drogas-prostitucion-alza-pib/>

¹¹ En relación a esta cuestión señala FORTE: «Es obvio que el Estado, detrayendo una parte de la riqueza ilícita y deshonestamente obtenida, no se hace cómplice de una actividad contraria a la moral pública, porque no absorbe tal lucro a título de retribución, ni asume la obligación de suministrar para su proliferación una protección social o un compromiso de no intervenir» (Cfr. FORTE, F., «*Sul trattamento fiscale delle attività illecite*», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. II, Parte I, 1952, p.121). En la misma línea afirma PERRUCCI que «el razonamiento que declara incompatible el Estado de Derecho con el gravamen del *pretium sceleris*, deriva de dos errores de perspectiva. De un lado, es notorio el que la mayor parte de los ilícitos susceptibles de producir un rendimiento que pueden sujetarse a gravamen, derivan de ilícitos no penales sino administrativos. Por otro lado, es profundamente erróneo imaginar al Estado como un sujeto que se lucra de los rendimientos de los ciudadanos y, por lo tanto, se haga cómplice de eventuales rendimientos derivados de comportamientos ilícitos. Una concepción correcta de la tributación nos enseña que el Estado pide contribuir, según la capacidad de cada uno, a los servicios insuprimibles e indivisibles que el Estado da a cada uno de los administrados, sean respetuosos o no con las leyes» (Cfr. PERRUCCI, U., «*La proposta di legge per tassare i guadagni illeciti*», *Bolletino Tributario d'informazioni*, núm. 18 (1993), p.1370). Véase también BELLINI, F., «*Fatto illecito e imposizione tributaria*», *Bolletino Tributario d'informazioni*, núm. 14 (1985), p. 1113., y BERSANI, G., «*Tassazione e redditi derivanti da attività illecita*», *Rassegna Tributaria*, vol. I, Parte I, 1990, p.490.

¹² Cfr. BERLIRI, A. D., «*Principi di Diritto Tributario*», Giuffrè, Milano, vol. II, Tomo I, 1957, pp. 229-230.

vorable a la tributación de las actividades ilícitas, la cual fundamenta su propuesta en dos pilares fundamentales:

a) El principio de capacidad económica. Es indiscutible, en relación con este principio, como la capacidad contributiva significa riqueza, con independencia de su origen, por ello, la posible ilicitud de este, no debe suponer una exclusión del deber de contribuir. Autores como Berliri, Giannini y Forte defienden este axioma tributario¹³.

b) El principio de igualdad. Este criterio justifica plenamente la tributación de los actos antijurídicos, ya que constituiría un agravio comparativo el eximir de esta a las actividades antijurídicas, sometiendo, por otro lado, a gravamen actividades que sí se ajustan a la legalidad; por tanto, sería injusto que una norma eximiera de tributar, por ejemplo, una renta sólo porque es fruto de una actividad ilícita¹⁴. Según Boria, «limitar la tributación solamente a las actividades lícitas significaría crear una desigualdad injustificada»¹⁵.

Como podemos ver, la posición contraria a la tributación, forjada en aras de la moralidad del Estado, se fundamenta simplemente en conjeturas de corte moralista, impropias de una auténtica teoría jurídica, frente a la argumentación favorable a la tributación de estas actividades, basadas en los principios de capacidad económica y de igualdad, que arrancan directamente de nuestra

¹³ Cfr. BERLIRI, A. D., «*Principi di Diritto Tributario*», Giuffrè, Milano, vol. II, 1972, p. 100. Para GIANNINI «cualquier consideración que se refiera al carácter lícito o ilícito de la actividad productora de la renta, o respecto de la validez o invalidez de las relaciones jurídicas sobre las que de hecho se ha conseguido una ventaja económica, es ajena al Derecho Tributario» (Cfr. GIANNINI, A. D., «*Instituzioni di Diritto Tributario*», Giuffrè, Milano, 1951, p.324). FORTE, F., «*Sul trattamento fiscale...*», cit., p. 120. En el mismo sentido CERRETA, F. A. y BERSANI, G. «*Redditi derivanti...*», cit., p.4232. En la doctrina española SIMÓN ACOSTA, E., «Enciclopedia Jurídica Básica», voz «Tributo», vol. IV, Civitas, Madrid, 1995, p.6715; SOLER ROCH, M. T., «La tributación...», cit., pp. 22-23; CHICO DE LA CÁMARA, P., «Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF», Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 277.

¹⁴ En efecto, como agudamente escribe PEZZINGA: «Para el ciudadano como contribuyente, parece indigno e inconcebible que quien desarrolla una actividad prohibida por la ley que le proporciona ingresos a menudo ingentes, deba gozar del injusto privilegio, no sólo de obtener las ganancias ilícitas, sino de pagar impuestos» (Cfr. PEZZINGA, A., «*La tassabilità dei redditi provenienti da attività illecite alla luce della legislazione sulla criminalità organizzata*», *Il Fisco*, núm. 38/39, 1989, p.5939). HENSEL también se ha manifestado con rotundidad al respecto, declarando que «Precisamente el principio de igualdad impositiva prohíbe que se permita al contribuyente la creación de un país de jauja fiscal mediante una situación ilícita y prohibida» (Cfr. HENSEL, A., «La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público» *Hacienda Pública Española*, núm. 22 (1966), p.196. Para PERRUCCI «Exactamente es así, como revelaba el Supremo hace cuarenta años cuando sentenciaba que no podía admitir que el rendimiento recabado del ejercicio de las actividades que se concretaban como lícitos civiles y penales debieran de gozar también de la exención del impuesto, con una evidente e inadmisibles ventaja por quien la ejerza, poniendo de manifiesto una inconcebible desigualdad tributaria hacia quien obtiene el rendimiento del ejercicio de actividades lícitas» (Cfr. PERRUCCI, U., «*La proposta di legge...*», cit., p. 1370).

¹⁵ Cfr. BORJA, P., «*La tassazione...*», cit., p. 512.

Constitución y, en concreto, de su artículo 31.1, constituyéndose como cimiento jurídico que se materializa en el ámbito del hecho imponible de cada tributo, siendo las leyes reguladoras de estos los preceptos que realmente obligan a la tributación.

Resulta muy clarificadora la reflexión de Forte en relación con esta cuestión, puesto que encuentra la auténtica justificación para la tributación de estas actividades, no en la obligación que tiene todo ciudadano de contribuir para sufragar los gastos del Estado, sino en el simple cumplimiento del deber social de solidaridad de un sujeto por el mero hecho de pertenecer a una colectividad; y, así, dice este autor «ninguna oposición de principios se puede oponer al gravamen de las actividades contrarias a la moral pública y al derecho: la persona o el ente que origina tal actividad está lógicamente sujeto al poder financiero en cuanto viva y opere en el Estado mismo, puesto que esto es causa de su abstracto deber de solidaridad fiscal; y, en consecuencia, tal sujeto debe pagar el tributo incluso por los lucros conseguidos por actividades inmorales»¹⁶.

2.3 La presunta identidad de objetivos en el tributo y la sanción

2.3.1 INTRODUCCIÓN

Otro de los razonamientos utilizados en contra de la tributación de las actividades antijurídicas ha sido la discutida compatibilidad entre la sanción o pena, derivada de la comisión de una infracción y el mismo tributo. Esta cuestión está relacionada directamente con el principio *non bis in idem*, que posee dos significados fundamentales: uno procesal, por el cual nadie puede ser enjuiciado dos veces por los mismos hechos y otro material, en virtud del cual nadie puede ser sancionado dos veces por una misma conducta¹⁷. Sin embargo, esta argumentación hay que entenderla superada por dos razones que analizamos a continuación.

2.3.2 LA EXTENSIÓN MATERIAL DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

Una primera razón es la relativa a la acepción material de esta máxima jurídica –que es la que nos interesa–, en virtud de la cual nuestro Tribunal

¹⁶ Cfr. FORTE, F., «*Sul trattamento fiscale...*», cit., p. 120.

¹⁷ Cfr. CARBONELL MATEU, J. C., «Derecho Penal: concepto y principios constitucionales», Tirant Lo Blanch, Valencia, 1995, pp. 151-154.

Constitucional se ha manifestado paradigmáticamente en STC 2/1981, de 30 de enero, declarando que «para que no se puedan aplicar dos sanciones debe concurrir unidad de sujeto, de hecho y de fundamento». Un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes y ser por ello sancionado varias veces, sin que tal pluralidad de sanciones vulnere ningún principio constitucional. Tal sucede en los casos de concurso ideal de delitos. No hay vulneración del principio *non bis in idem* allí donde para contemplar la totalidad del hecho es necesario recurrir a más de una norma jurídica¹⁸.

2.3.3 LA DISPARIDAD DE PRETENSIONES EN AMBAS INSTITUCIONES JURÍDICAS

Por otro lado y como fundamento más importante para rechazar la aplicación de este principio en contra de la tributación de actos ilícitos, hay que tener en cuenta que el tributo tiene naturaleza contributiva y no sancionadora, por lo que hablamos de diferentes supuestos, ya que nuestro ordenamiento tributario sí contempla un sistema de sanciones con el que otras, pertenecientes a diferentes ramas del ordenamiento jurídico, podrían colisionar y, por tanto, entrar en una duplicidad; pero, el tributo es una figura jurídica a la que no podemos concederle carácter represivo. En definitiva, el factor de promoción que caracteriza al derecho financiero no coincide con las pretensiones del derecho sancionador, que son esencialmente represivas¹⁹.

2.4 El principio de coherencia en el ordenamiento jurídico

Una tercera e importante línea argumental en contra de la tributación de las actividades ilícitas está inspirada en el criterio de unidad del ordenamiento jurídico, entendiendo este como un todo en el que no caben contradicciones.

¹⁸ Ver, sobre el tema: COBO DEL ROSAL, M., y VIVES ANTÓN, T. S., «Derecho Penal Parte General», Tirant lo Blanch, 2.^a ed., Valencia, 1990, pp. 75-76; BAJO FERNÁNDEZ, M., PÉREZ MANZANO, M., y SUÁREZ GONZÁLEZ, C. «Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos Patrimoniales y Económicos», Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1995, pp. 605-606; SERRANO GÓMEZ, A., «Casos prácticos de Derecho Penal» Dykinson, 3.^a ed., Madrid, 1990, pp. 199-200.

¹⁹ Sobre el particular consúltese CERRETA, F. A., y BERSANI, G., «*Redditi derivanti da attività illecita...*», cit., p. 4226; SOLER ROCH, M. T., «La tributación...», cit., p. 10; CHICO DE LA CÁMARA, P., «Las ganancias no justificadas de patrimonio...», cit., p. 263-264; también de este último, «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español», *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 163 (1996), p. 2.

Sin embargo, creemos que el auténtico nexo de unión de nuestro ordenamiento jurídico es la Constitución y los principios básicos reconocidos en esta y que, al margen de ello, cualquier hecho puede producir distintos efectos en diferentes ámbitos jurídicos. En este sentido, Hensel advierte que «la Administración Tributaria debe considerar que la nulidad es una nada jurídica-tributaria y que tiene el derecho e incluso la obligación de no tenerla en cuenta frente a los deudores tributarios que actúan correctamente. Para ella rige realmente, aunque en un sentido algo modificado, la máxima *non olet*²⁰». Con esta expresión latina, que alude a la famosa frase de Vespasiano a su hijo Tito a propósito del dinero obtenido mediante el «impuesto sobre las letrinas», el profesor Hensel pone de manifiesto que, en relación al origen del dinero obtenido por el Estado, no debe cuestionarse su procedencia, es decir: *Lucri bonus est odor, ex re qualibet*.

3. EL DERECHO POSITIVO ESPAÑOL: SUPUESTOS DE TRIBUTACIÓN DE ACTOS ILÍCITOS

3.1 Introducción

Con independencia de todo lo dicho, este principio de coherencia del ordenamiento jurídico se resquebraja desde el momento en que normas contenidas en él atribuyen efectos tributarios a hechos ilícitos, reconocidos como tales en las mismas. Estas normas, quizá, no son tan explícitas como las que regulan esta materia en ordenamientos jurídicos de otros países.

3.2 El Derecho positivo como «prueba medio» a la hora de desacreditar la tesis del principio de coherencia del ordenamiento jurídico

a) El artículo 57.1 del Real decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre el Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.

²⁰ Cfr. HENSEL, A., «La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción...», cit., p. 196. Para PERRUCCI «El Estado (...), no sólo ignora la procedencia del rendimiento (...), sino que además lo asume por su valor exclusivamente económico, prescindiendo de la existencia de un título jurídicamente válido que haya permitido la adquisición. En otras palabras, capacidad contributiva es un concepto económico, y no jurídico, por lo tanto, no comporta juicios de valor sobre el tipo de capacidad» (Cfr. PERRUCCI, U., «*La proposta di legge...*», cit., p. 1370).

Si leemos este precepto con atención, enseguida nos percatamos de que estamos ante un supuesto típico de tributación de un acto ilícito, ya que, aun declarando un órgano judicial la nulidad de un acto, se le concede a aquel, en el caso de producir efectos lucrativos, valor jurídico-tributario²¹. Curiosamente, es este uno de los tributos de nuestro sistema impositivo con mayor vinculación al ordenamiento jurídico-privado y en el que se reconocen los posibles efectos de los contratos civiles nulos²².

b) El artículo 101 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

La norma contenida en este artículo, reguladora del hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, declara explícitamente la posibilidad de gravar estas, aunque administrativamente se consideren ilegales, al revelar el legislador que se producirá el hecho imponible «se haya obtenido o no la preceptiva licencia»²³.

La jurisprudencia no se ha mostrado muy favorable a la tributación en relación con el supuesto recogido en este precepto. La STSJ de la Comunidad Valenciana 306/1998, de 3 abril (Rec. 582/1995), estimaba «que no se podrá exigir este tributo en el caso en que se declare ilegalizable una obra y, por tanto, se proceda a su demolición conforme a lo dispuesto en el artículo 184.3 de la Ley del Suelo». Sin embargo, mientras no se produce esta medida urbanística, el hecho imponible se ha realizado y, conforme a lo dispuesto en la norma citada, aún careciendo la obra de licencia, se devengará el tributo. Estamos ante una tesitura equiparable al supuesto del comiso o, quizá, similar al de la restitución.

c) «La normativa reguladora de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar y el artículo 9.3 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias»

²¹ Cfr. Artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

²² Esta es también la opinión de la profesora SOLER ROCH, que señala: «si ésta es la solución adoptada en un impuesto cuyo hecho imponible se ajusta a las llamadas reglas de calificación *iusprivativista*, tanto más ocurrirá en aquellos impuestos cuyo hecho imponible no se ajusta a dicha calificación» (Cfr. «La tributación...», cit., p. 18). Esta regulación, para FALCÓN Y TELLA está justificada por «razones antielusorias» (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», *Impuestos*, I, 1991, P. 1141).

²³ Cfr. artículo 101 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

El hecho imponible de la tasa sobre el juego y el devengo se produce «por la autorización o, en su defecto, por la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar». Con lo cual, parece claro que los juegos no autorizados se encuentran sujetos a esta tasa²⁴.

Estrechamente relacionada con esta cuestión, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, en lo que respecta a los puntos de conexión en los tributos sobre el juego y más concretamente en la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, grupo al que pertenece la tasa anterior²⁵, entiende producido el rendimiento en el territorio de cada comunidad autónoma, cuando esta sea la que autorice la celebración o sea la competente para autorizarla, en el caso en que «se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización»²⁶.

Obviamente, mediante esta regulación, la norma prevé el gravamen sobre juegos que se realizan sin el *placet* administrativo.

d) El artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) y el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en el futuro, LIS).

Mediante el expediente presuntivo de los incrementos no justificados de patrimonio, la doctrina en España empieza a cuestionarse la sujeción del dinero derivado de las actividades ilícitas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁷. Incluso, anteriormente, Vicente-Arche Domingo apuntaba, en relación al presupuesto de hecho del tributo, la posibilidad de gravar rendimientos derivados de actividades ilícitas mediante el «impuesto sobre beneficios extraordinarios», régimen similar al de las ganancias no justificadas de patrimonio²⁸.

²⁴ Cfr. artículo 3, primero y quinto, del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y artículos 2 y 3 del Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar.

²⁵ Cfr. PÉREZ ROYO, I., «Manual del sistema tributario español», dirigido por J. GARCÍA AÑOVEROS, Civitas, Madrid, 1999, p. 552.

²⁶ Cfr. artículo 9.3. de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias.

²⁷ SIMÓN ACOSTA, E., «Comentarios a las leyes tributarias y financieras», vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983, p. 439.

²⁸ Para este autor «el presupuesto de hecho tributario está constituido normalmente por un hecho lícito, salvo algún caso excepcional, como el del impuesto sobre beneficios extraordinarios, donde queda patente la intención del legislador de gravar determinadas actividades de los particulares que les han permitido obtener unos beneficios superiores a lo normal, lo cual no implica que dichas actividades sean *per se* contrarias al ordenamiento jurídico» (Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Consideraciones sobre el hecho imponible» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1960, p.557).

Estos dos preceptos –artículo 37 LIRPF y artículo 140 LIS–, que regulan los incrementos patrimoniales no justificados en el sistema impositivo de renta español y a los que, indiscutiblemente, están unidos los rendimientos derivados de actividades ilícitas, contienen una de las cuestiones más controvertidas en la regulación de la renta de nuestro ordenamiento jurídico-tributario: determinar la existencia de una presunción legal en su contenido o, por el contrario, calificar este régimen como categoría autónoma de renta. Aguallo Avilés y García Berro han marcado la línea más ortodoxa a la hora de interpretar esta cuestión. Ambos autores defienden que «el derogado artículo 49 LIRPF de la Ley 18/1991 no constituía el presupuesto de una presunción legal, sino una simple presunción de hecho suficiente para fundar un juicio condenatorio (...). Lo que hace el artículo 49 LIRPF es enunciar una serie de circunstancias que acreditan, por sí mismas, la existencia de renta»²⁹. Al margen del citado debate, lo que es indiscutible es que la norma y, en concreto, el artículo 39 de la LIRPF, considera «ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, “entre los que pueden encontrarse los derivados de actividades ilícitas”»³⁰ (El subrayado es mío). En términos similares, se manifiesta el artículo 121 de la LIS³¹. Tal y como entiende Calero, no cabe duda de que las rentas derivadas de actividades ilícitas «podrían ser reabsorbidas por el impuesto, aunque fuese indirectamente, bajo la especie de los llamados incrementos no justificados de patrimonio»³². Por tanto, estamos ante una categoría residual de renta, un régimen «escoba» que puede englobar los citados réditos.

e) «El artículo 2.2 del Reglamento (CEE) núm. 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera, el artículo 202 del Reglamento CE 2913/1992 Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario y el

²⁹ Cfr. AGUALLO AVILÉS, A., y GARCÍA BERRO, F., «Los incrementos de patrimonio no justificados y la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador tributario», *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, ILADT, 11-16 de octubre de 1998, p. 116. Hay, asimismo, aportaciones recientes y muy valiosas sobre el particular: CHICO DE LA CÁMARA., y HERRERA MOLINA, P., «Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)», *Impuestos*, núm. 14 (1999), pp. 10-13; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Presunciones legales y Derecho Tributario», IEF, Madrid, 1995, p.40; PÉREZ ROYO, I., «Manual del Impuesto sobre la Renta de la Personas Física Físicas», Marcial Pons, Madrid, 1999, pp.350-357; SÁNCHEZ PINO, A. J., «Presunciones y ficciones en el IRPF», Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, Huelva, 1995.

³⁰ Cfr. artículo 39 LIRPF.

³¹ Cfr. artículo 140 LIS.

³² Cfr. CALERO GALLEGOS, J., «Manual del sistema tributario español», dirigido por J. GARCÍA AÑO-VEROS, Civitas, Madrid, 1993, p. 67.

artículo 83 del Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.»

El derecho comunitario y, en concreto, los reglamentos emanados del legislativo europeo, de alcance general, obligatorios y directamente aplicables en cada Estado miembro³³, han sido muy explícitos en relación a las conductas antijurídicas y, más concretamente, en relación con los derechos de aduana.

El Reglamento CEE núm. 2144/87 disponía como la deuda aduanera a la importación nacía, aunque la mercancía fuera objeto de medidas de prohibición, excluyéndose la introducción ilegal de estupefacientes. Sin embargo, incluso tratándose de estupefacientes, se establecía la deuda tributaria cuando la determinación de la sanción correspondiente dependiera de dicha deuda o cuando la presunción penal sólo fuera posible en dicha legislación si la deuda existiese³⁴. Esta norma fue derogada por el artículo 202 del Reglamento CEE 2913/1992, que regulaba los derechos de aduana en términos similares; tal y como afirma Soler Roch «gravando conductas que constituyen infracciones o delitos de contrabando»³⁵. A su vez, este reglamento fue sustituido por el Reglamento (UE) núm. 952/2013, norma en vigor en esta materia y que en su artículo 83.1 establece, de manera continuista: «La deuda aduanera de importación o de exportación nacerá incluso cuando se refiera a mercancías sujetas a medidas de prohibición o restricción de importación o de exportación de cualquier tipo»

De la misma opinión es Muñoz Merino, que, en esta línea, mantenía que la teoría del paso de la línea aduanera es la que mejor se adapta a la nueva definición del hecho imponible de los impuestos que integran la Renta de Aduanas, dada por el Real Decreto Legislativo 1299/1986, que modificó el Texto Refundido de aquéllos. Considera este autor que «el hecho imponible aparece definido al margen de cualquier calificación sobre su licitud o ilicitud; ésta es irrelevante. Por otra parte, como opción legislativa, podría ser hecho imponible de cualquier tributo una acción ilícita, línea seguida por el legislador en los tributos aduaneros»³⁶.

³³ Cfr. artículo 189 T. CEE

³⁴ Cfr. artículo 2.2 del Reglamento CEE núm. 2144/1987 del Consejo de 13 de julio de 1987.

³⁵ Cfr. SOLER ROCH, M. T., «La tributación...», cit., p. 21. También FALCÓN Y TELLA señala como «el criterio que inspira el Derecho derivado es el de asimilar, en principio, los hechos antijurídicos a las conductas lícitas a efectos de la configuración del hecho imponible, al menos en el ámbito aduanero». (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «La exclusión de las...», cit., p. 1141).

³⁶ Cfr. MUÑOZ MERINO, A., «El delito de contrabando», Aranzadi, Pamplona, 1992, p. 552.

4. LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE ACTIVIDADES ILÍCITAS

4.1 Introducción

Dejando a un lado el derecho positivo, la jurisprudencia en nuestro país, aunque escasa, ha proporcionado suficientes argumentos para enervar la justificación del criterio de coherencia del ordenamiento jurídico, por el que aboga la doctrina contraria a la tributación. Así, los tribunales están resolviendo, en sentido favorable a la tributación, cuestiones relacionadas con esta materia.

4.2 Las resoluciones judiciales más significativas en esta materia

Pasamos a examinar una serie de resoluciones al hilo de este tema, emanadas de diferentes tribunales con diferente rango judicial, pero con una línea argumental común en todas ellas, que tiene como colofón la doctrina del Tribunal Supremo en esta materia.

4.2.1 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 31 DE DICIEMBRE DE 1991³⁷

En un primer término, esta sentencia relata en sus hechos como la entidad recurrente había incluido como partidas deducibles, en su Impuesto sobre Sociedades, gastos relacionados con invitaciones a jugadores y vales de juegos para un bingo de carácter ilegal. Posteriormente, la Inspección había considerado que estos gastos no podían ser nunca deducibles, puesto que se trataban de actos prohibidos y, por tanto, la práctica de la deducción por estos conceptos chocaba contra la lógica jurídica más elemental. Sin embargo, el tribunal en cuestión consideró que el requisito a que la normativa del IS somete la deducibilidad de un gasto es que este sea necesario; ya que los ingresos que se imputaban derivaban de aquellos gastos previos, estos también deben imputarse, sin importar su carácter lícito e ilícito.

³⁷ Cfr. SANCHEZ PEDROCHE, J. A., «Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario», *Civitas (REDF)* num. 91 (1996), pp. 526-527. Cfr. CISS, Renta Sociedades, Jurisprudencia Tributaria, p. 81/B-5 y B-6.

En definitiva, el tribunal no entra en el fondo de la cuestión, resuelve el problema, simplemente, siendo fiel al mecanismo de la deducción que recoge la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

4.2.2 LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 1994³⁸

Resolución que causó un cierto asombro e incertidumbre jurídica: el fallo absuelve al imputado L. O. P. del delito de narcotráfico y se le condena a los delitos de receptación y delito fiscal. Se trata de una resolución derivada de un procedimiento atípico, ya que la prueba que se aportó en juicio (intervenciones telefónicas) se había realizado sin la preceptiva autorización judicial y, por tanto, devinieron nulas en el procedimiento, por lo que no pudieron ser utilizadas para la condena por el delito contra la salud pública. Sin embargo, sí fue condenado el Sr. L. O. P. al delito fiscal por no haber declarado unos incrementos de patrimonio que el mismo tribunal, en el hecho núm. cuarto de la resolución, reconoce que tienen su origen en actividades ilícitas: «tanto E. L. G. como L. O. P. no hicieron constar en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los incrementos patrimoniales obtenidos durante los años 1.987 y 1.988, como consecuencia de las ilícitas actividades a que se venían dedicando».

4.2.3 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 7 DE DICIEMBRE DE 1996³⁹

El Tribunal Supremo resolvía el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional antes comentada. En esta ocasión, absolvía a L. O. P. y a E. L. G. del delito de receptación, manteniendo la condena por delito fiscal de ambos. Reconoce explícitamente la procedencia ilícita de las ganancias obtenidas y dejadas de declarar: «podemos llegar a la convicción segura de que las importantes cantidades de dinero que E. L. G., con la connivencia de L. O. P., llevó a dicho banco, tenían una procedencia ilícita» (F. J.80.º). Incluso, contempla esta circunstancia como una posible agravante: «que el dinero provenía del tráfico del hachís» (F. J.86.º).

³⁸ SAN 2/1994, de 27 de septiembre (rec. 17/1990).

³⁹ STS 649/1996, de 7 diciembre (rec. 1474/1996).

4.2.4 LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID DE 24 DE FEBRERO DE 1998⁴⁰

En esta ocasión, el tribunal condenaba a L. R. I. a un delito continuado de malversación de caudales públicos, a un delito continuado de estafa, a un delito continuado de cohecho y a cinco delitos contra la Hacienda Pública por cuotas defraudadas en relación con las rentas derivadas de la comisión de los anteriores delitos. La Audiencia Provincial de Madrid, inspirada por la SAN de 27 de septiembre de 1994, resulta ser aún más esclarecedora al estimar: «1.º Que el principio de igualdad ante el Impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete; 2.º No existe ningún precepto, ni en el ámbito tributario ni fuera de él, que excluya la tributación de una renta realmente percibida por el sujeto pasivo, sobre la base de que la actividad económica que generó los fondos percibidos tenga carácter legal o ilegal; 3.º La tributación recae sobre el beneficio, no sobre la operación en sí, por lo que lo obtenido será renta gravable con independencia de las consecuencias que en otros órdenes jurídicos, penal o administrativo común, tenga la actividad que lo genera; 4.º El beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación a favor de quien genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago que para el sistema tributario consagra el artículo 31 CE; y 5.º El hecho de que L. R., como consecuencia de la ilegalidad de su conducta, se vea privado más tarde de los fondos, no excluye el hecho imponible, que se origina con la obtención de la renta» (F. J.65.º)⁴¹.

4.2.5 LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE PAMPLONA DE 7 DE SEPTIEMBRE DE 1998⁴²

Esta sentencia viene a reiterar la línea doctrinal seguida por los tribunales en las resoluciones vistas hasta el momento. El fallo condenaba a G. U. T., entre otros, por un delito de cohecho y por dos delitos contra la Hacienda Pública, estos últimos por ocultar rentas derivadas, en parte, de la comisión del primero.

⁴⁰ SAP Madrid 75/1998, de 24 febrero (rec. 5/1996).

⁴¹ Un comentario sobre esta Sentencia se puede consultar en FALCÓN Y TELLA, R., «Editorial» *Quincena Fiscal*, núm. 11 (1999), pp. 5-8.

⁴² SAP de Navarra 164/1998, de 7 de septiembre (rec. 95/1997).

El tribunal realiza un nuevo análisis de la cuestión desde un punto de vista material y de procedimiento. Desde la vertiente sustantiva, afirma: «La tributación debe tener lugar, aunque parte del origen de estos flujos proceda de la comisión del delito de cohecho, es decir, los procedentes de las dádivas pagadas por constructoras, ya que la ley no excluye de tributación, y por ello no existe ningún obstáculo para que así se haga. El delito de cohecho, en el presente caso, no es un medio necesario para cometer el de defraudación fiscal, y el ocultamiento de las comisiones no es un elemento integrante del cohecho, por lo que, al tener ambos naturaleza jurídica autónoma, se produce entre los dos un concurso real de delitos, sancionables por separado». Por lo que respecta al ámbito procedimental, el tribunal realiza una exégesis un tanto contradictoria, al no exigir la declaración tributaria, aún manifestando la obligación a la tributación, reservando, según expone finalmente, el efectivo gravamen al momento del descubrimiento del acto ilícito. En este sentido, el fallo advierte que: «En lo que afecta a determinados delitos, cuyo resultado es la obtención de dinero, sobre todo cuando éste es en grandes sumas, no podría en principio, exigirse al autor o beneficiario, en definitiva, del mismo, que declarase esos ingresos, tal como se han obtenido, a la Hacienda, pues ello iría contra la propia naturaleza de las cosas y de los hechos como tales (...), otra cosa es que, si se descubre el acto ilícito, este debe ser perseguido y asimismo el ocultamiento de los ingresos, como no declarados (ilícito fiscal), si su afloramiento es descubierto oficialmente o generado en forma engañosa» (F. J.3.º).

4.2.6 LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE LA RIOJA DE 28 DE JULIO DE 1999⁴³

Esta resolución condenaba por un delito contra la Hacienda pública y por uno contable a una entidad que vendía automóviles robados. Según el tribunal «el titular de la empresa debió pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido y llevar los libros de contabilidad obligatorios» (F. J.4.º). En cambio, la sentencia absuelve a los enjuiciados de un delito fiscal por no haber pagado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La resolución asegura que, aunque en otras ocasiones se han impuesto condenas relativas a rendimientos de actividades ilícitas, «debe entenderse siempre en la medida que se hayan incorporado ya a algún género de tráfico mercantil, cosa que no puede determinarse en este caso. Precisamente, el propio proceso persigue la acción reparadora, que anula-

⁴³ SAP La Rioja 222/1999, de 28 de julio (rec. 29/1999).

rá los efectos y producción de estos rendimientos» (F. J.4.º). Con esta resolución, se incorporan nuevas inquietudes a la tributación de las actividades ilícitas: se resuelve la cuestión de la imposición directa, en relación con los rendimientos derivados de la venta de coches robados, rechazando la tributación por este concepto, al ser incompatible con la acción reparadora del proceso (la SAP Madrid de 24 febrero 1998 se mostraba, aunque sin entrar en el fondo de la cuestión, favorable a la compatibilidad). Mediante esta reflexión, el tribunal plantea un nuevo problema en el ámbito de la tributación de las actividades ilícitas: la compatibilidad del tributo con las obligaciones *ex delicto*.

Otra de las novedosas cuestiones analizadas en esta resolución es la tributación indirecta de los actos ilícitos, concretamente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Hasta el momento, como he señalado, no se había planteado esta cuestión en nuestra jurisprudencia, sin embargo, este es un asunto resuelto en el seno de la Unión Europea por el Tribunal de Justicia de la Unión europea, del que ha emanado una extensa jurisprudencia en este sentido y de la que parece haberse hecho eco la AP de la Rioja en esta resolución. En efecto, por ejemplo, en las sentencias del Tribunal de Luxemburgo caso *Fisher*⁴⁴ o caso *Goodwin*⁴⁵ se aboga por la tributación de las actividades ilícitas, conforme al principio de neutralidad del impuesto, cuando pueda existir competencia entre negocio lícito e ilícito⁴⁶. Esta competencia existirá siempre que el objeto de ese negocio sea lícito, aunque se encuentre inmerso en una actividad ilícita, como es el caso de la presente sentencia, al no constituir los automóviles, *per se*, objeto de ilícito comercio. En este sentido, el tribunal aclara: «En este caso, con independencia del origen ilícito de los bienes vendidos, el impuesto grava precisamente el acto dispositivo (la entrega de bienes a título oneroso), compraventa que, como se pondrá de manifiesto en esta resolución, cuenta con plena eficacia jurídica» (F. J.4.º).

4.2.7 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 21 DE DICIEMBRE DE 1999⁴⁷

El Tribunal Supremo, en esta resolución, confirmó, en líneas generales, el fallo de la AP de Madrid de 24 de febrero de 1998 (analizado anteriormente), matizando tres cuestiones alegadas por los recurrentes en casación.

⁴⁴ Sentencia de 11 de junio de 1998, asunto C-283/95, Rec. P. I-3369.

⁴⁵ Sentencia de 28 de mayo de 1998, asunto C-3/97, Rec. P. I-3257.

⁴⁶ Ver, sobre el tema, RIBES RIBES, A., «La tributación de las actividades ilícitas en el Impuesto sobre el Valor Añadido: jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Quincena Fiscal*, num. 22 (1999) pp. 39-46.

⁴⁷ STS 8670/1999, de 21 de diciembre (rec. 1174/1998).

En primer lugar, en relación con el principio *non bis in ídem*, aunque el recurrente mantenía que la sanción penal de los delitos de estafa, malversación y cohecho absorbían la totalidad del disvalor y reproche que la conducta anti-jurídica («delito fiscal») merece, el Tribunal Supremo aclaró que «de la tríada de identidades que integran la vulneración del principio *non bis in ídem* no concurren ni la identidad de hecho ni la identidad de fundamento» (F. J.35.º)

En segundo lugar, el tribunal se pronunciaba acerca del principio *nemo tenetur se detegere*; es decir, al derecho a no autoinculparse (art. 24.2.º CE) mediante declaraciones tributarias. Ante esta delicada cuestión, afina en su tesis estableciendo que: «tal garantía no alcanza a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas (...). En suma, como indican el prefijo y el sustantivo que expresan la garantía de autoincriminación, la misma se refiere únicamente a las contribuciones de contenido directamente incriminatorio(...). Aplicando esta doctrina genérica al supuesto ahora enjuiciado, ha de concluirse que el temor a que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas, no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar, supuestamente amparada en un derecho constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del Derecho, pues no nos encontramos ante contribuciones de contenido directamente incriminatorio» (F. J.37.º).

En tercer lugar, y desde una perspectiva material, el Tribunal Supremo manifiesta, incardinándose en la doctrina de la Audiencia Nacional, que: «El principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete, careciendo de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva(....)» (F. J.38.º).

4.2.8 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2005⁴⁸

En la línea de la SAP de Navarra, de 7 de septiembre de 1998, el Tribunal Supremo, en esta sentencia, desestimó un recurso de casación interpuesto por

⁴⁸ STS 1113/2005, de 15 de septiembre (rec.1671/2004).

el abogado del Estado en el que se pretendía que a quien se había condenado en la instancia por apropiación indebida se le condenara también por fraude fiscal, por no declarar el dinero del que se había apropiado y del que resultaba una deuda tributaria que superaba la cuantía delictiva. El recurso se desestimó porque el abogado del Estado introdujo sorpresivamente este delito al elevar a definitivas las conclusiones en el juicio oral, sin que en la calificación provisional se hiciera referencia a él, argumento contra el que nada cabe objetar y que por sí sólo bastaría para desestimar el recurso. Pero, también se añade que «esta sala casacional ya ha declarado que tales incrementos patrimoniales cuando son consecuencia directa de un delito no pueden servir, a su vez, para conformar una omisión tributaria que configure el delito fiscal, al menos si no ha existido una posterior transformación en otros activos patrimoniales».

4.2.9 LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE CÓRDOBA DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2006⁴⁹

Desestimatoria del recurso de la defensa, que pretendía la absolución argumentando que en el supuesto objeto del procedimiento el dinero podría ser de origen ilícito. La sentencia cita la antes comentada STS de 15 de septiembre de 2005, para afirmar que, aunque fuera ese el origen del dinero, no por ello queda la condenada exenta del deber de declarar. No obstante, como en este supuesto la condena fue solo por fraude fiscal y por ningún otro delito, no se pronuncia la Sala sobre el concurso formal o material que pudiera darse entre el delito fuente y el de fraude fiscal, por lo que poco aporta a esta cuestión, salvo que confirma el deber de declarar por las ganancias ilícitas.

4.2.10 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE OCTUBRE DE 2008⁵⁰

Esta resolución confirmó otra de la Audiencia Nacional en que se absolvía a quienes en otro procedimiento fueron condenados por blanqueo de capitales y ahora eran acusados de fraude fiscal, por no declarar el dinero obtenido en ese blanqueo. El Tribunal Supremo mantiene la absolución por fraude fiscal, citando expresamente la SAP de Navarra, de 7 de septiembre de 1998, de

⁴⁹ SAP de Córdoba 607/2006, de 21 de noviembre (rec. 408/2006).

⁵⁰ STS 769/2008, de 30 de octubre (rec. 2516/2007).

la que también reproduce la parte en que se citan los tres requisitos para que resulte de aplicación dicha doctrina. Todo ello a pesar de que, según recoge la sentencia, el recurso del abogado del Estado argumentaba que «no nos hallamos ante una única acción doblemente penada, sino ante una actividad delictiva plural, en que la sanción de alguna de las conductas o los efectos de la misma no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece».

5. CONCLUSIONES

Para alumbrar este tema tan opaco en nuestro ordenamiento jurídico, sin duda, además del análisis del derecho positivo y la doctrina científica, resulta fundamental la opinión de nuestros tribunales. Entre el conjunto de resoluciones escogidas, en materia de tributación de actividades ilícitas, la SAN de 27 septiembre 1994 ha sido la pionera en esta materia y, sin duda, ha iluminado e informado a todas las posteriores. El colofón a este grupo de resoluciones ha sido la STS de 21 diciembre 1999, que, junto con la STS de 7 diciembre 1996, forja una doctrina jurisprudencial en materia de tributación de actos ilícitos que se ha proyectado en las resoluciones posteriores.

En definitiva, después de todo lo analizado, basándonos en los principios de capacidad económica e igualdad, en la normativa y la jurisprudencia citada, podemos hablar en términos generales de una respuesta afirmativa ante el interrogante: ¿tributan las actividades ilícitas? Sin embargo, no es una afirmación en términos absolutos, no se trata de un «sí» rotundo o categórico, sino que es una afirmación relativa, ya que, al profundizar en esta materia, nos asaltan dudas que hay que resolver en relación con tres problemas fundamentales: la tributación indirecta, la compatibilidad del tributo con las obligaciones *ex delicto* y la interpretación del principio *nemo tenetur se detegere*, pero, eso es harina de otro costal.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.: y GARCÍA BERRO, F.: «Los incrementos de patrimonio no justificados y la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador tributario», XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario, Lisboa, ILADT, 11-16 de octubre de 1998.
- ALBADALEJO GARCÍA, M.: «Derecho Civil II», Bosch, Barcelona, 1975.

- BAJO FERNÁNDEZ, M., PÉREZ MANZANO, M., y SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: «Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos Patrimoniales y Económicos», Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1995.
- BELLINI, F.: «*Fatto illecito e imposizione tributaria*», *Bolletino Tributario d'informazioni*, núm. 14 (1985), p. 1110-1116.
- BERLIRI, A. D.: «*Principi di Diritto Tributario*», Giuffrè, Milano, vol. II, Tomo I, 1957.
- BERSANI, G.: «*Tassazione e redditi derivanti da attività illecita*», *Rassegna Tributaria*, vol. I, Parte I, 1990, pp. 488-492.
- BORIA, P.: «*La tassazione delle attività illecite*» *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 7 y 8, (1990), pp. 506-509.
- CALERO GALLEGO, J.: «Manual del sistema tributario español», dirigido por J. García Añoveros, Civitas, Madrid, 1993, pp. 10-67.
- CARBONELL MATEU, J. C.: «Derecho Penal: concepto y principios constitucionales», Tirant Lo Blanch, Valencia, 1995, pp. 151-154.
- CERRATA, F. A., y BERSANI, G.: «*Redditi derivanti da attività illecita. Profili tributari e penali*», *Il Fisco*, número 26 (1990), p. 4221-4228.
- COBO DEL ROSAL, M., y VIVES ANTÓN, T. S.: «Derecho Penal Parte General», Tirant lo Blanch, 2.^a ed., Valencia, 1990.
- CORNU, G.: «Vocabulario Jurídico», voz «Illicitud», Temis, Bogotá, 1995, p. 440.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF», Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1999.
- «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español», *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 163 (1996), pp. 1-12.
- CHICO DE LA CÁMARA, y HERRERA MOLINA, P.: «Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)», *Impuestos*, núm. 14 (1999), pp. 10-13.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Presunciones legales y Derecho Tributario», IEF, Madrid, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», *Impuestos*, I, 1991, p. 1140-1149.
- «Editorial» *Quincena Fiscal*, número 11 (1999), pp. 5-8.
- FALSITTA, G.: «*Le plusvalenze nel sistema di imposti mobiliari*», Giuffrè, Milano, 1966, pp. 50-57.
- FORTE, F.: «*Sul trattamento fiscale delle attività illecite*», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. II, Parte I, 1952, p. 1118-124.
- GIANNINI, A. D.: «*Instituzioni di Diritto Tributario*», Giuffrè, Milano, 1951.
- HENSEL, A.: «La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público» *Hacienda Pública Española*, núm. 22 (1966), pp. 194-198.
- MUÑOZ MERINO, A.: «El delito de contrabando», Aranzadi, Pamplona, 1992.

- PÉREZ ROYO, I.: «Manual del sistema tributario español», dirigido por J. García Añoveros, Civitas, Madrid, 1999, pp. 345-554.
- «Manual del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas», Marcial Pons, Madrid, 1999.
- PERUGGIA, P.: «*Imposizione e proventi da attività illecita*» *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. II, 1987, pp. 44-48.
- PERRUCCI, U.: «*La proposta di legge per tassare i guadagni illeciti*», *Bolletino Tributario d'informazioni*, núm. 18 (1993), p. 1364-1375.
- PEZZINGA, A.: «*La tassabilità dei redditi provenienti da attività illecite alla luce della legislazione sulla criminalità organizzata*», *Il Fisco*, núm. 38/39, 1989, pp. 5928-5945.
- RIBES RIBES, A.: «La tributación de las actividades ilícitas en el Impuesto sobre el Valor Añadido: jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Quincena Fiscal*, núm. 22 (1999) pp. 39-46.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario», *Civitas (REDF)* núm. 91 (1996), pp. 522-532.
- SÁNCHEZ PINO, A. J.: «Presunciones y ficciones en el IRPF», Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, Huelva, 1995.
- SERRANO GÓMEZ, A.: «Casos prácticos de Derecho Penal» Dykinson, 3.^a ed., Madrid, 1990.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Comentarios a las leyes tributarias y financieras», vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983.
- «Enciclopedia Jurídica Básica», voz «Tributo», vol. IV, Civitas, Madrid, 1995, p. 6715.
- SOLER ROCH, M. T.: «La tributación de las actividades ilícitas», *Civitas (REDF)*, núm. 85 (1995), pp. 10-18.
- TOSSI, L.: «La tassazione dei redditi da attività delittuose», *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 2, (1994), p. 108-112.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «Consideraciones sobre el hecho imponible» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1960, pp. 550-562.

CAPÍTULO 17

FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES

RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO

Magistrado Emérito del Tribunal Supremo

SUMARIO: 1. Concepto de sociedad profesional. 2. Sociedades profesionales unipersonales. 3. La planificación económica y las sociedades profesionales. 4. El anterior régimen de transparencia fiscal. 5. El actual régimen común de tributación de las sociedades profesionales en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Operaciones vinculadas. 6. Las sociedades profesionales instrumentales o interpuestas. Cláusulas antiabusos generales: conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación. 7. Conclusiones.

1. CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL

1. La sociedad profesional es un subtipo societario reconocido y regulado por el ordenamiento jurídico, fundamentalmente, por la Ley 2/2007, de 15 de marzo (LSP). Su Exposición de Motivos advierte que las actividades profesionales han ido evolucionando, pasando de una actuación aislada del profesional a una labor de equipo, con varios profesionales, debido a la creciente complejidad de estas actividades y a las ventajas que derivan de la especialización y división del trabajo. De esta manera la Ley tiene por objeto posibilitar

la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional, mediante su constitución con arreglo a dicha Ley e inscripción en el Registro de Sociedades Profesionales del Colegio Profesional correspondiente.

2. El artículo 1 LSP define las sociedades profesionales como aquellas que «[...] tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional [...]», que deberán constituirse como tales en los términos de la dicha Ley.

A) Actividad profesional. «A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional».

Consecuentemente, son elementos definatorios tanto la titulación universitaria oficial como la colegiación obligatoria.

B) Ejercicio común de actividad profesional. «A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente».

En definitiva, como señala la Exposición de Motivos de la Ley, la sociedad profesional «es aquélla que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social. Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en este último caso, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no sólo de intermediaria para que sea este último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas».

C) Sociedad externa, en cuanto que la actividad prestada por los socios es directamente imputable a la sociedad, que se convierte en titular de los derechos y obligaciones que derivan de la relación jurídica con los clientes.

3. Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley.

4. Las sociedades profesionales se regirán por lo dispuesto en la presente Ley y, supletoriamente, por las normas correspondientes a la forma social adoptada

5. El concepto de sociedad profesional, a efectos tributarios, no es en exclusiva el que deriva de la Ley 2/2007¹. Para la Administración tributaria el carácter profesional de la sociedad viene determinado por la naturaleza de la actividad que genera. De esta manera, las actividades profesionales son una clase de actividad económica, que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y, en particular, tienen esta consideración, entre otras, las profesiones liberales y artísticas (arts. 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y 5.2 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

2. SOCIEDADES PROFESIONALES UNIPERSONALES

1. El Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (LSC), contempla, en su artículo 12, las sociedades de capital unipersonales, de responsabilidad limitada o anónima, considerando como tales: «a) La constituida por un único socio, sea persona natural o jurídica. b) La constituida por dos o más socios cuando todas las participaciones o las acciones hayan pasado a ser propiedad de un único socio. Se consideran propiedad del único socio las participaciones sociales o las acciones que pertenezcan a la sociedad unipersonal».

¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal. Madrid. Pons 2016.

2. En el caso de las sociedades unipersonales, las competencias de la Junta General recaen en el socio único, de acuerdo con el artículo 15.1 LSC, de modo que éste representa las figuras de Presidente y Secretario de la Junta, y adoptará los acuerdos pertinentes.

Además, el propio precepto establece cómo deben tomarse estas decisiones para que puedan ser válidas, señalando que «se consignarán en acta, bajo su firma –la del socio único– o la de su representante, pudiendo ser ejecutadas y formalizadas por el propio socio o por los administradores de la sociedad»

3. La contratación del socio único con la sociedad unipersonal está explícitamente admitida, aunque sujeta a los principios de transparencia, responsabilidad y protección tanto de la sociedad como de los terceros. El artículo 16 LSC establece que dichos contratos «deberán constar por escrito o en la forma documental que exija la ley de acuerdo con su naturaleza», «se transcribirán a un libro-registro de la sociedad que habrá de ser legalizado conforme a lo dispuesto para los libros de actas de las sociedades» y «en la memoria anual se hará referencia expresa e individualizada a estos contratos, con indicación de su naturaleza y condiciones». En la situación de concurso, el artículo 16.2 de la LSC dispone que no serán oponibles aquellos contratos celebrados entre el socio único y la sociedad unipersonal que no hayan sido transcritos al libro-registro y no se hallen referenciados en la memoria anual, o aun habiendo sido referenciados, la memoria no se hubiera depositado según la ley. Y durante el plazo de dos años a contar desde la fecha de celebración de estos contratos, el socio único responderá frente a la sociedad de las ventajas que directa o indirectamente haya obtenido en perjuicio de ésta como consecuencia de dichos contratos.

4. Se ha planteado, no obstante, si las sociedades profesionales pueden ser también unipersonales. Argumentos contrarios a su admisión serían la interpretación literal del concepto contenido en el artículo 1.1 LSP, al referirse al «ejercicio en común de una actividad profesional». Y que la Exposición de Motivos de la Ley contiene continuas alusiones implícitas a que el proyecto de Sociedad Profesional diseñado por el legislador asume como un hecho que la Sociedad Profesional es una «organización colectiva», en la que está patente una cierta «labor de equipo» enfrentada a las hipótesis de ejercicio individual de esas actividades profesionales. Por tanto, al menos en principio, el legislador habría concebido a la sociedad profesional como un proyecto organizativo societario, esto es, como una forma de prestación colectiva de servicios profesionales colegiados, contrapuesta a la opción que representa el ejercicio aislado o individual de este tipo de actividades.

5. La LSP establece una serie de requisitos, como la exigencia de un capital mínimo, o que los socios profesionales ostenten la mayor parte del capital, pero no requiere un número mínimo de socios, por lo que puede entenderse que es perfectamente válida la constitución de una Sociedad Profesional Unipersonal. La sociedad profesional unipersonal sometida a la Ley 2/2007 puede tener amparo legal merced a la relación de supletoriedad que establece el artículo 1.3 LSP, que permite que a las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada profesionales, que se constituyan al amparo del artículo 1.2 LSP, se les apliquen, en todo lo no concernido por la propia LSP, las normas del tipo societario escogido, y por tanto, la viabilidad de constituir tales sociedades como sociedades de socio único profesional. La sociedad profesional unipersonal, con un socio único profesional cuyo perfil encaje en cualquiera de las hipótesis del artículo 4.1 LSP, cumple con todas las previsiones de la LSP, siempre que entre dichas previsiones no se incluya el requerimiento— a título de elemento conceptual esencial— de que la sociedad profesional sea entendida en el sentido más estricto y tradicional de concepto de sociedad, es decir, como fórmula asociativa plural (véase art. 116 del Código de Comercio para las sociedades mercantiles, y el art. 1665 para el concepto de sociedad civil). Esta exigencia, sin embargo, es superada en nuestro derecho positivo con la LSC, que consagra la posibilidad de constituir, de manera originaria o sobrevenida, sociedades anónimas y de responsabilidad limitada unipersonales.

3. LA PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y LAS SOCIEDADES PROFESIONALES

1. La sociedad profesional puede ser una buena opción para los profesionales que se asocian para unificar medios, reducir costes, repartir el trabajo de una manera reglada y limitar su responsabilidad. Pero también pueden tomarse en consideración las consecuencias tributarias beneficiosas que derivan de la estructura societaria, especialmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La LSP no delimita como ha de ser la relación entre el socio profesional y la sociedad, por lo que no es fácil diferenciar entre la remuneración por los servicios prestados a la sociedad y la retribución de capital a los socios. Se pretende tributar por un servicio que presta una persona física, ya sea dependiente (trabajo) o independiente (actividad profesional), a un tipo más reducido, el propio del Impuesto sobre Sociedades (IS), que el que resultaría de la aplicación de la escala progresiva del IRPF, en el que, además, se tienen en cuenta diversos factores, como las reglas para la cuantificación de

rendimientos o la integración en la base general o en la base del ahorro de la base imponible, y, en su caso, la eventual posibilidad de remansar el beneficio en sede de la persona jurídica. Este esquema se acompaña, en ocasiones con el intento de deducir la sociedad una serie de gastos personales de sus socios que en el IRPF no se habrían podido deducir o que, incluso, habrían generado una mayor renta. Con esta figura societaria se facilita también la aplicación de alguna exención como la del Impuesto sobre Sucesiones para la transmisión de los activos residenciados en la sociedad, si se tratan de participaciones que cumplen los requisitos previstos en el artículo 4. Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Todo ello se completa con una práctica habitual, que es no distribuir los beneficios acumulados por la entidad como dividendos, aunque de hecho los fondos que deberían materializar tales beneficios no distribuidos se conducen de la sociedad al socio². Consecuentemente, la utilización de la sociedad profesional como medio para organizar el ejercicio de una actividad económica se sitúa dentro de la planificación fiscal, que, como señala

² La STS, de fecha 30 de mayo de 2011, recaída en el recurso 1061/2007 realiza un análisis de la economía de opción y sus límites tratándola de delimitar desde dos puntos de vista, uno negativo y otro positivo. Desde un punto de vista negativo: en la «economía de opción» los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido. Este es también el criterio que refleja la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de febrero de 2006, Hlifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecian acumulativamente dos requisitos: 1.º) que la ventaja fiscal que se pretenda sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y 2.º) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal. Desde un punto de vista positivo, la Sala se refiere a la noción de la «economía de opción» en dos sentencias. La primera, de 14 de marzo de 2005, dictada en el rec. de cas. 3147/00 señala que « La “economía de opción”, fundada en el principio de autonomía de voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico. No atenta a lo querido por la Ley, en tanto que sí es contrario a ella el “fraus legis”. La diferencia resulta clara si se considera que en el fraude, a que se refería el artículo 24 LGT/1963 (Ley General Tributaria de 1963), se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes, y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado –el que se presenta a la tributación–, que encubre otro disimulado, técnica que no tiene que ver con los supuestos en que se busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía que resulta acorde con las previsiones de la legislación tributaria. Los contribuyentes pueden elegir entre varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, siempre que no vulnere la normativa aplicable (Cfr. SSTS, 2 de noviembre de 2002, rec. cas. 9712/1997 y 11 de mayo de 2004, rec. cas. 1402/1999, entre otras)». La segunda, STS de 28 de junio de 2006, considera que « El fraude de Ley puede resultar difícil distinguirlo de la “economía de opción”. Esta es expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad (artículo 10 de la Constitución Española). Sin embargo, en el fraude, aparentemente análogo a aquella en su aspecto externo, frente a la “economía de opción”, existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas. El único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos tributarios es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos».

García Novoa, «se identifica por sus consecuencias –búsqueda de ventajas o ahorro fiscales– dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas»³.

2. La planificación fiscal no constituye una conducta ilícita, es, por el contrario, una actuación amparada, incluso, en los artículos 10 y 38 CE en lo referente a la libertad personal y a la libertad de contratación, así como a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario⁴. La Sala 3.^a del TS viene señalando, desde la sentencia de 27 de enero de 2002 (rec. cas. núm. 5670/2004) y la sentencia de 22 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 2293/2008), que la llamada economía de opción concurre en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que puede acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas. En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, admite «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras», y que tienen como límite «el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución» y la más plena realización de la justicia tributaria. La admisibilidad «de la “economía de opción” o “estrategia de minoración de coste fiscal”» puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al principio de justicia tributaria. Por el contrario, aparece fundada en los principios de la autonomía de la voluntad y de la libertad de contratación previstos en el artículo 1255 del Código Civil y el que se produzca un ahorro fiscal no hace a la opción contraria al ordenamiento jurídico. Desde este punto de vista no se cuestiona el derecho a la constitución de sociedades profesionales, ni tampoco la posibilidad de que las sociedades regularmente constituidas realicen las actividades económicas para las que se han constituido o cualquier otra que en un momento dado quieran acometer.

3. Para delimitar la economía de opción, se ha utilizado el concepto de «motivo económico válido», que es más amplio que la sola búsqueda de ventaja fiscal, aunque ello no resta validez a la búsqueda del ahorro tributario. La exigencia de que concurran motivos distintos de los fiscales, al margen de que

³ GARCÍA NOVOA, C., (2004). La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (p. 102). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

⁴ GARCÍA NOVOA, C., (2004). La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (p. 102). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

éste pueda también perseguirse, converge, en realidad, con el que demanda la autenticidad de los actos y negocios que se realizan. Si, como es lógico, cualquier negocio jurídico debe responder al objeto que le es propio, e identificarse con las características y finalidades de los que le revisten el ordenamiento jurídico privado, si se dan estas circunstancias, con toda seguridad, la operación a cuya realización sirve no tendrá como única motivación la del orden fiscal.

4. La planificación fiscal rebasa también los límites de la economía de opción cuando se utiliza la persona jurídica para fines ilícitos, como es la indebida interposición societaria que se produce cuando la persona física disfruta de una imposición en el IRPF inferior al que correspondería con arreglo a Derecho, utilizando la realización de alguna de estas dos conductas no amparadas por el ordenamiento jurídico: (i) el socio se deduce en su autoliquidación del IRPF gastos que no son deducibles; (ii) el socio, en vez de facturar directamente a la sociedad profesional por los servicios que presta, interpone una entidad, que es la que figura en las facturas como prestadora de servicios (sociedad interpuesta), la cual, además, procede a deducir gastos que no pueden ser deducibles». El ordenamiento jurídico reacciona a través de las previsiones específicas o los regímenes especiales –como fue el desaparecido de transparencia fiscal y la actual regulación de las operaciones vinculadas⁵– y de las llamadas cláusulas generales antielusión, como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria –art. 15 de la LGT– y la simulación –art. 16 de la LGT–. La STC 120/2005 ha señalado, como criterio de diferenciación de estos dos supuestos, la existencia de ocultación o engaño, considerando que en la simulación los negocios son ficticios o aparentes, mientras que en caso del conflicto en la aplicación de la norma los negocios son reales y queridos por las partes.

4. EL ANTERIOR RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

1. El régimen de transparencia fiscal, introducido por las leyes 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, y 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, trasladaba las rentas obtenidas por la sociedad transparente a la imposición personal del socio. Consistía en la imputación y consiguiente integración en la base del IRPF de los socios de ciertas sociedades– entre ellas las sociedades profesionales– de los beneficios o pérdidas obtenidos por éstas, aun cuando no se hu-

⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid. Pons 2016.

bieran repartido entre aquellos⁶. En virtud de este régimen se trasladaban las rentas obtenidas por la sociedad transparente a la imposición personal del socio. En la STS 1802/2019, de 17 de diciembre, se señala: «[...]las sociedades cuyos rendimientos procedían de actividades profesionales, tributaron mediante el régimen de transparencia fiscal establecido en los artículos 75 y s.s Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, y artículos 72, 73 y 74 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, según artículo 75.1 b) Ley 43/1995, tenían la consideración de sociedades transparentes [...] El efecto principal de este régimen de transparencia fiscal es que los socios tributan por razón de los hechos producidos en la sociedad transparente. Por lo que se refiere a los socios sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base imponible objeto de imputación se determina conforme a las normas del Impuesto de Sociedades, y una vez así determinadas se imputan a los socios por obligación personal de contribuir las bases imponibles positivas, así como las deducciones y bonificaciones en la cuota a que tenga derecho la sociedad, los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente y la cuota satisfecha por la sociedad por el Impuesto de Sociedades, y la imputada a la misma con ciertos límites. Ahora bien, en el caso de las sociedades de profesionales, los socios podían percibir la sociedad, además de los rendimientos derivados del reparto de los beneficios sociales, los derivados de la prestación de sus servicios profesionales a dicha entidad. Estos últimos tenían para la sociedad la consideración de gasto deducible en concepto de trabajos y servicios de profesionales, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, y para los socios rendimientos de actividades económicas, sujetas a retención según lo establecido en el artículo 25.1 Ley 40/1998».

2. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF mantuvo el régimen de transparencia fiscal, amplió su ámbito subjetivo e incorporó la «doble transparencia fiscal», que consistía en aplicar el mismo tratamiento a las sociedades que, siendo socios de sociedades transparentes, reunieran, a su vez, las circunstancias de transparencia.

3. Con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del IS, las sociedades transparentes quedan sometidas al Impuesto sobre Sociedades sin perjuicio de la imputación a los socios de la base imponible positiva y de los restantes elementos para liquidar la cuota, al mismo tiempo que la cuota ingresada por la

⁶ LÓPEZ ARIAS, A., *Fiscalidad de las sociedades profesionales unipersonales*. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona 2018-2019.

sociedad transparente tiene la consideración de pago a cuenta en relación al impuesto que grava a los socios.

4. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las leyes del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, suprime definitivamente el régimen especial de transparencia fiscal. Y, como expresa su Exposición de Motivos, se dedican dos disposiciones transitorias a dicha desaparición. La primera de ellas contempla, tanto para la sociedad como para sus socios, la supervivencia de las reglas propias del régimen ya derogado con respecto a las bases imponibles obtenidas por dichas entidades en los períodos impositivos en que todavía estaba vigente. La segunda se refiere a las entidades que, ante el cambio normativo expuesto, completen su disolución y liquidación en el plazo establecido al efecto. Esta supresión supuso la eliminación de las especialidades establecidas para las entidades cuyos ingresos procediesen de actividades profesionales⁷.

5. EL ACTUAL RÉGIMEN COMÚN DE TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES (IS). OPERACIONES VINCULADAS

1. La sociedad profesional, en el ámbito lícito de la economía de opción, tributa de forma semejante a cualquier otro tipo de sociedad, sin perjuicio de la especial incidencia de la regulación de las operaciones vinculadas contenida en el artículo 18 LIS⁸. Conforme a sus previsiones, «las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

2. Conforme al apartado 6, «a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior [determinación del valor de mercado], el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos: a) Que más del 75 por ciento

⁷ BOTELLA GARCÍA LASTRA, C., Régimen transitorio derivado de la desaparición del régimen de transparencia fiscal. Quincena fiscal (6) 2003.

⁸ La sociedad será la titular de los derechos y obligaciones surgidas por la aplicación tributaria, convirtiéndose en el obligado tributario del IS. Por ello, la adopción de esta figura conlleva el alta en el correspondiente censo de la actividad profesional que constituye su objeto social, así como el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales correspondientes a dicho impuesto, así como las propias del empresario en el IVA.

de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables; 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales». Hacienda debe aceptar la retribución satisfecha a los socios profesionales como «de mercado» si se dan las siguientes circunstancias [LIS, artículo 18.6]: (i) Que el resultado previo a la deducción de las retribuciones de los socios sea positivo, y al menos el 75 % de dicho resultado previo positivo se haya destinado a dichas retribuciones; (ii) Que más del 75 % de los ingresos de la sociedad procedan de actividades profesionales (iii) Que dicha sociedad cuente con medios materiales y humanos adecuados para desarrollarlas. Además, si existen trabajadores con funciones análogas a los socios, la retribución individual de los socios no debe ser inferior a 1,5 veces el salario medio de esos trabajadores. Si no existen empleados con funciones análogas, la retribución individual de los socios no puede ser inferior a cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)⁹.

3. La Administración tributaria está facultada para valorar los precios de transferencia entre empresas del mismo grupo o de distintas personas vin-

⁹ No obstante, con relación al requisito de disponer de medios adecuados, los tribunales consideran que, cuando todos los servicios profesionales son prestados por socios profesionales vinculados y la sociedad no cuenta con otros trabajadores cualificados con contrato laboral que puedan prestarlos, no es de aplicación la regla especial del 75 % [AN 25 de noviembre de 2020; TEAC 2 de marzo de 2016]. En ese caso: (I) Para valorar la retribución de los socios profesionales, el sistema más adecuado es el del precio libre comparable, tomando como referencia los honorarios facturados por la sociedad; (II) Al valorar las retribuciones de los socios, pueden descontarse los gastos que la sociedad soporte por prestar los servicios, como la amortización de equipos informáticos, el salario de los administrativos o los gastos de alquiler, luz y agua del local de la actividad.

culadas a la sociedad a precios de mercado, lo que la habilita a aplicar la norma en los casos en los que la operación examinada suponga un diferimiento en la tributación o una pérdida de recaudación. De esta manera el régimen de operaciones vinculadas debe ser empleado, con carácter general, para la regularización de las sociedades profesionales interpuestas procediendo a la corrección de las operaciones tanto en sede del socio como en sede de la sociedad misma.

4. Se singulariza el supuesto de la sociedad profesional. Mientras que a los demás contribuyentes se les da un conjunto de métodos que ellos deben escoger y deben aplicar, justificando posteriormente que dicha valoración es correcta, en el caso de estas sociedades profesionales ya se les especifica de forma más concreta la forma de valorar la operación vinculada. Y, si se cumplen los requisitos del precepto transcrito, no deben existir problemas para la decisión de actuar en el mercado bien como persona física o a través de una sociedad profesional constituida a tal efecto, con la que se relacionaría dentro de las exigencias de la normativa de operaciones vinculadas. En este caso no se niega la licitud de la sociedad profesional, centrándose la regularización en la valoración económica de las actuaciones realizadas por los sujetos implicados en la prestación de servicios profesionales.

5. El artículo 18.6 de la LIS establece una presunción *iuris et de iure*, pretendiendo ofrecer al contribuyente seguridad jurídica frente a posibles comprobaciones por parte de la Administración Tributaria puesto que, en caso de cumplirse los requisitos previstos en el mismo, ésta no podría efectuar posteriores regularizaciones, viéndose constreñida a aceptar el valor de mercado establecido entre las partes. Ahora bien, dicho régimen legal, se limita a concretar el valor de mercado de las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad, y la AEAT ha venido cuestionando que el artículo 18.6 LIS ampare a determinadas operaciones realizadas entre el socio profesional y la sociedad instrumental que éste constituye, exclusivamente, para interponerse entre el cliente y el profesional que efectivamente presta el servicio.

6. El incumplimiento de las obligaciones establecidas para la regularización de las operaciones vinculadas puede ser constitutiva de infracción grave en tres supuestos: (i) cuando la Administración tributaria realiza correcciones por no aportarse, resultar incompleta o con datos falsos la documentación específica aportada; (ii) cuando las correcciones que realiza la Administración sean debidas a no ser el valor de mercado el declarado en el IS, el IRPF o en Impuesto sobre la Renta de no Residentes; y (iii) cuando la Administración tributaria no realiza correcciones, pero se aprecia una falta de aportación de documentación específica o una aportación incompleta o datos falso en la documentación específica aportada.

6. LAS SOCIEDADES PROFESIONALES INSTRUMENTALES O INTERPUESTAS. CLÁUSULAS ANTIABUSOS GENERALES: CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SIMULACIÓN

1. La jurisprudencia del TS (Cfr. STS1078/2023, de 24 de julio de 2023) señala que las diferentes instituciones antielusivas –calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma– no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de la Administración Pública de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. Es decir, no son intercambiables. Esta idea ha sido reiterada en las sentencias de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020). La Administración tributaria, como intérprete del ordenamiento tributario:»[...] habrá de determinar en primer lugar –cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate– si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria. Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes. Y la cláusula antielusión de cierre (el art. 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes. [...]».

2. La economía de opción, que comporta una discrepancia interpretativa, no es aplicable a las minoraciones de la base o de la deuda tributaria obtenida mediante actos o negocios jurídicos en los que concurren los requisitos de la cláusula antielusiva general prevista en el artículo 15 LGT: a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios». Además, conforme al apartado 2 del mismo precepto, «para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley». Y la jurisprudencia del TS, a través de una interpretación teleológica de la norma, elimina la ventaja

fiscal que se obtiene mediante la sociedad profesional cuando la única finalidad de su utilización sea, precisamente, el beneficio tributario. Así, la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. Núm. 3819/2013), invocando el criterio del TJUE (C-196/04 y 425/2006), declara «que una determinada operación es abusiva cuando se lleve a cabo por razones puramente fiscales, careciendo de todo motivo económico válido, más allá del meramente fiscal y que una práctica abusiva puede ser definida como las transacciones llevadas a cabo por razones puramente fiscales, cuando no trascienda de la citada operación ningún motivo económico válido, exceptuando el mero aprovechamiento fiscal». El TJUE también ha afirmado que el abuso de Derecho de la Unión Europea es contrario al propio Derecho (tempranamente, Sentencia de 3 de diciembre de 1974, Van Binsbergen (C-33/74), existiendo una extensa doctrina jurisprudencial donde se ha señalado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta, y que el ejercicio de un derecho conferido por el Derecho de la Unión Europea podrá ser abusivo cuando se usa de forma irrazonable con la finalidad de obtener ventajas ilegítimas. En la sentencia de 21 de febrero de 2006, Hlifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03) declara que se aprecia abuso de derecho cuando concurren acumulativamente dos requisitos: (i) que la ventaja fiscal que se pretenda sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y (ii) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

3. El concepto «motivos económicos válidos» suscita no pocas dudas en el momento de planificar fiscalmente una estructura societaria¹⁰. Se trata de un concepto jurídico indeterminado, que incorpora la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para determinar la procedencia del régimen de diferimiento aplicable a determinadas operaciones de reestructuración empresarial (art. 89.2 LIS), sujeto tano a la interpretación jurídica como a una valoración de los hechos, pruebas o circunstancias particulares sobre los que se proyecta una determinada operación. En todo caso, la presencia de motivo económico válido requiere un análisis integral de la operación, teniendo en cuenta que, cuando se

¹⁰ La incorporación a nuestro ordenamiento tributario de los «motivos económicos válidos» supone la introducción en el Derecho español de una cláusula sectorial antielusión que tiene su origen inmediato en el Derecho europeo, en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio (luego sustituida por la Directiva 2009/133/CEE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones aportaciones de activos y canje de acciones. Dicha Directiva utiliza por primera vez en el Derecho comunitario europeo el «business purpose test» que es una expresión procedente de la jurisprudencia norteamericana equivalente a «la prueba de la finalidad económica», «comercial» o «de los negocios» o, en definitiva, a la expresión acuñada por nuestro Derecho positivo de existencia de «motivos económicos válidos».

dan diversos objetivos, uno de ellos puede ser de carácter fiscal. Y en la utilización de sociedades profesionales pueden considerarse motivos económicos válidos la racionalización estructural o del desarrollo de la actividad, optimizar el empleo de medios materiales y personales, la especialización de actividades o la limitación de responsabilidades. La presencia de tales medios, aunque no añadan valor añadido, deben conducir a la corrección de la valoración, en su caso, de las operaciones vinculadas, camino que debería ser el elegido cuando existan tales medios y supongan un verdadero valor añadido, salvo que la referencia a la existencia de sociedades innecesarias que se interponen sólo para obtener una ventaja fiscal pueda conducir a la aplicación de la norma antiabuso del artículo 15 de la LGT, desplazando la simulación prevista en el artículo 16 LGT.

4. La STC 120/2005 ha señalado, como criterio de diferenciación entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación la existencia de ocultación o engaño, considerando que en la simulación los negocios son ficticios o aparentes, mientras que en caso del conflicto en la aplicación de la norma los actos son reales y queridos por las partes. Desde esta perspectiva lo que se discute en los supuestos de interposición de sociedades es, generalmente, la creación de una sociedad a la que no se dota de medios, materiales o humanos, y cuyas actividades esenciales son las prestaciones personales de sus socios personas físicas, o casos menos extremos, en los que la sociedad aporta medios que colaboran a sus servicios, pero la actividad esencial es la que realiza su socio¹¹. Como señala Palao Taboada, en el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria se trata de la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, que no están gravados o lo están en manera más reducida que aquellos medios normales o usuales¹².

¹¹ Toda sociedad, en cuanto ficción jurídica, tiene una característica instrumental o de interposición. Pero, a los efectos de la regularización tributaria, según los criterios de la propia Administración, se distinguen: (i) sociedades que carecen de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios que aparentan realizar, tratándose de la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones profesionales en las que no habría participado, realizándose su regularización sería mediante la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) o de las previsiones de la simulación (art. 16 LGT); (ii) sociedades profesionales que cuentan con medio personales y materiales adecuados, que intervienen, realmente, en la prestación del servicio, pero con una incorrecta valoración de las operaciones, a las que serían aplicables las previsiones del artículo 18 LIS; y (iii) por último, situaciones en las que el contribuyente localiza su patrimonio en una sociedad de su titularidad con remansamiento de rentas en estructuras societarias, siendo aplicables las correspondientes previsiones del IRPF, IS, IVA e Impuesto sobre el Patrimonio.

¹² PALAO TABOADA, la elusión mediante sociedades. Comentario a los artículos 38 y 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Revista Española de Derecho Financiero.

5. En la simulación se altera la realidad mediante el engaño que oculta la inexistencia negocial (simulación absoluta) o la presencia de otro tipo de negocio jurídico distinto (simulación relativa). Para el TC, en la simulación, junto al resultado perjudicial que para el Estado supone, está presente el elemento subjetivo característico de la defraudación: «un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan, sin embargo, con la figura del fraude de ley tributaria[...] (STC 120/2005). «Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado». La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta, lo que sucede cuando tras la apariencia creada no existe causa alguna, o relativa, que se da cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, esto es, cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes, supuesto al que se refiere el artículo 1276 del Código Civil (STS de 20 de septiembre de 2005, rec. cas. núm. 6683/2000, FD Quinto).

6. La jurisprudencia del Tribunal Supremo advierte de la dificultad de diferenciar en la práctica el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, a pesar del esfuerzo realizado por distinguir ambas figuras en base al componente de la ocultación o engaño que, como el propio Tribunal Constitucional ha destacado en la mencionada sentencia 120/2005, de 10 de mayo, es característico de la simulación; o al carácter ficticio o aparente de los negocios simulados frente a los realizados en fraude de ley, que son reales y queridos por las partes. En algunas ocasiones, a pesar de la constante afirmación de que simulación y fraude de ley no son lo mismo, se impone una renuncia a distinguir rigurosamente entre ambas figuras, distinción que llega a calificar de irrelevante o innecesaria, consideración que se extiende respecto de otros negocios anómalos como el negocio indirecto y el fiduciario, habiendo reconocido el propio Tribunal Supremo que «a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras»¹³, que considera interco-

¹³ STS de 30 de mayo de 2011, Rec. núm. 1061/2007, FJ Tercero; declaración reiterada entre otras en la STS de 17 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1509), Rec. núm. 1340/2011.

nectadas, declarando gráficamente que «no son figuras tangentes sino secantes». En la sentencia de 27 de noviembre de 2015 se incide de nuevo en dicha apreciación, afirmando que «en el plano teórico existe una delimitación entre la figura de la simulación y el fraude de ley (ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma) lo cierto es que en la práctica existen supuestos que es compleja su calificación y el propio Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de simulación aun cuando se hayan considerado los contratos válidos, lícitos y reales».

7. Resulta singularmente conflictiva la correcta delimitación de la simulación subjetiva como consecuencia de la interposición de una persona jurídica, ya que la Administración califica como tal la práctica totalidad de supuestos de interposición, a pesar de que para que pueda hablarse de simulación es necesario que se demuestre el carácter ficticio o aparente de la sociedad interpuesta, para lo cual, el dato relevante, como advierte García Novoa, «no puede ser otro que la circunstancia de si la sociedad interpuesta lleva a cabo una contratación efectiva (...) si la persona interpuesta tiene una intervención real en la operación, o lo que es lo mismo, si actúa como contratante efectivo, entablando una relación en su propio nombre y asumiendo los derechos u obligaciones que derivan de la misma. No habrá simulación cuando el que podríamos llamar intermediario real contrata verdaderamente, por lo que no interviene sólo en el momento de celebración del contrato, sino en el de realización de sus efectos»¹⁴, con independencia de que lo perseguido con la interposición de la sociedad sea reducir la carga tributaria, lo que, en su caso, podría dar lugar a un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, pero no de simulación¹⁵. Los Tribunales se han manifestado de manera contradictoria, incluso en el seno de misma Sala, considerando en el mismo supuesto de servicios profesionales prestados a través de sociedades interpuestas, en recursos interpuestos por varios socios del mismo Despacho, que se da (Sección Cuarta de la SAN, sentencia de 5 de diciembre de 2012, Rec. núm. 298/2011) y que no se da la simulación (Sección Sexta de la misma Sala, sentencias de 26 de marzo de 2012, rec. núm. 28/2011 y 18 de abril de 2012, rec. núm. 819/2009). La misma contradicción en casos similares se ha producido entre distintos Tribunales Superiores de Justicia, así, mientras que el TSJ de Madrid, viene declarando la existencia de simulación cuando se utilizan sociedades interpuestas para facturar servicios profesionales

¹⁴ GARCÍA NOVOA, C., Aspectos fiscales de la interposición de sociedades.

¹⁵ Además, respecto de la calificación como abusiva, habrá que tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE derivada de las sentencias Cadbury, Halifax, Weald Leasing y RBS, entre otras, según la cual no basta con que la sociedad sea un montaje puramente artificial, sino que además, la constitución de la sociedad debe ser contraria a la finalidad de la norma pretendidamente eludida.

(sentencias de 6 julio 2016, rec. núm. 77/2014; de 5 de mayo 2016, rec. núm. 104/2014; y de 21 abril 2016, rec. núm. 75/2014; de 17 de febrero de 2016, Rec. núm. 1495/2013, entre otras), el TSJ de Murcia los ha considerado como supuestos de economía de opción (sentencias de 29 diciembre de 2014, rec. 286/2011; de 6 de abril de 2015, rec. núm. 292/2011; y de 6 de febrero 2015 (JT 2015, rec. núm. 287/2011, entre otras).

8. El apartado 3 del artículo 15 dispone: «En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo [conflicto en la aplicación de la norma tributaria] se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora». Pero las consecuencias diferentes del conflicto en la aplicación de la norma con respecto a la simulación se ven oscurecidas con la reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, por una parte, suprime la expresa prohibición de imponer sanciones a quien incurre en conflicto en la aplicación de la norma, como ocurría en la anterior redacción del artículo 15 LGT; y, por otra, introduce un nuevo tipo infractor el artículo 206 bis, que se refiere a la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de las normas tributarias¹⁶. El legislador ha terminado con la condición de «ilícito atípico», como

¹⁶ Conforme al artículo 206 bis LGT: «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación impropia de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50% la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).

identificaban, en algunas ocasiones, los tribunales al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Ahora se enfatiza en la supuesta voluntad defraudadora que se identifica en la conducta que es objeto de tipificación en el artículo 206 bis LGT y que se construye en torno a la desobediencia que manifiesta el sujeto responsable respecto de los criterios administrativos que señalan lo que está admitido y lo que no lo está¹⁷.

9. Las SST 744/2023 y 770/2023, de 6 de junio y 8 de junio de 2023 señalan, no obstante, que la base de la sanción es diferente. Si no se ha apreciado la concurrencia de simulación, prevalece la existencia de dos personas jurídicamente distintas, socio y sociedad y, en el impuesto personal del socio, la base de la sanción vendrá determinada por la cantidad dejada de ingresar en el IRPF sin descontar el impuesto sobre sociedades pagado por la sociedad. Por el contrario, si hubo simulación, se prescindiría de la sociedad como persona distinta y el impuesto sobre sociedades pagado por la sociedad se consideraría pagado por cuenta del socio y se descontará, en consecuencia, de la base de la sanción del impuesto personal de este último. Esta doctrina, asumida por el TEAC en su reciente resolución de 24 de julio de 2023 (04117/2020) ha sido objeto de críticas en la medida en la que parece dar lugar a un trato diferente que puede ser mejor cuando haya mediado simulación. En el caso de simulación, la infracción debería agravarse al mediar siempre ocultación y, posiblemente, medios fraudulentos. Ahora bien, la sentencia 770/2023 parece descartar esta graduación aplicando una doctrina *pro reo* y considerando que en el caso enjuiciado no se había motivado por qué se había seguido el camino de la simulación y no el de las operaciones vinculadas. Las dos sentencias consideran que ante una sociedad que presta servicios profesionales, caben

c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley».

¹⁷ En este sentido, la Exposición de Motivos, apartado II, de la Ley 34/2015 señala que «[...] se configura un nuevo tipo infractor en la Ley, en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales», criterios que la Administración hace públicos para «general conocimiento». En la medida en que dichos criterios asumen la función de perfilar el tipo infractor, caso por caso y con una especificidad que se aparta de la lógica abstracta que preside la tipificación de las conductas antijurídicas, estamos ante posibles quiebras de la seguridad jurídica en un ámbito tan sensible como es sancionador.

dos alternativas de regularización con una razón y unas consecuencias muy diferentes. La Administración puede corregir la valoración de las operaciones realizadas entre los socios profesionales y la sociedad que presta servicios en el mercado o bien puede considerar que la interposición de esa sociedad es una simulación.

7. CONCLUSIONES

1. La jurisprudencia y la propia Administración tributaria reconocen el derecho a la constitución regular de sociedades para la realización de actividades profesionales.

2. Los problemas surgen de la consideración de los motivos económicos válidos para la constitución de sociedades profesionales y de la interposición de sociedades carentes de medios, materiales o humanos, cuyas actividades esenciales son las prestaciones personales de sus socios personas físicas, o de sociedades que aportan medios que colaboran a sus servicios, pero que, en realidad, es el socio el que realiza la actividad esencial. Y, consecuentemente, no se aprecian motivos económicos válidos distintos de la obtención de ventajas fiscales. En todo caso, no es necesario que los medios materiales y personales sean de titularidad de la sociedad; no corresponde a la Administración la valoración definitiva de la adecuación y suficiencia de los medios de que dispone la sociedad; y debe considerarse la esencialidad que en las prestaciones profesionales tienen las capacidades y aportaciones intelectuales.

3. La Administración tributaria, frente a lo que considera «Utilización improcedente de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad», realiza tres tipos alternativos de regularización. Aplica la regla de valoración de las operaciones vinculadas, conforme al artículo 18 LIS; considera que se actúa en fraude de ley y acude al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT; o entiende que, siendo la sociedad un mero artificio de aparente realidad para facturar los servicios del socio, lo procedente es acudir a la figura de la simulación del artículo 16 LGT.

4. La jurisprudencia del TS considera que para que una sociedad profesional tenga amparo en la normativa tributarias es necesario que responda a razones económicas válidas, como la mejor estructura o prestación de los servicios profesionales, especialización de la actividad o limitación de la responsabilidad. Y que no puede admitirse su interposición cuando sus motivos sean

exclusivamente fiscales, como: un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata y al tipo progresivo del IRPF, lo hace al tipo proporcional del IS, sin perjuicio de la tributación que en el futuro se pueda producir cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio; una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas –*splitting*–; reducción de la tributación al mezclarse en el seno de esta clase de sociedades los ingresos derivados de la actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias; y una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos, en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales del obligado tributario, generalmente derivados de gastos o inversiones particulares del socio profesional (STS de 17 de diciembre de 2019, recurso núm. 6108/2017).

CAPÍTULO 18

EL CASO MAHOU: LA GÉNESIS DE UNA JURISPRUDENCIA VACILANTE EN TORNO A LA DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

FRANCISCO JOSÉ MAGRANER MORENO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

SUMARIO: 1. Introducción: el punto de partida. 2. Los fundamentos normativos esenciales en los que se sustentan las actuaciones administrativas y los pronunciamientos de los tribunales. 3. Un apunte en torno a la evolución del criterio administrativo y jurisprudencial. 4. Una reflexión al hilo de las consecuencias prácticas, en lo referente a los criterios de su efectiva aplicación, que derivan de la actual doctrina jurisprudencial. 5. A modo de conclusión. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN: EL PUNTO DE PARTIDA

Entre las primeras Sentencias de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, Sección segunda, de las que fue ponente Ángel Aguallo Avilés, he tomado la decisión de analizar, en esta contribución dedicada a su homenaje

póstumo, la trascendencia y evolución de los efectos que han tenido las Sentencias encuadradas dentro del llamado, en el argot tributario, «caso Mahou»¹.

A este respecto, situándonos en el actual momento temporal, no resulta baladí comenzar este apartado introductorio estableciendo que, con una visión retrospectiva, la consideración de las retribuciones satisfechas a los administradores sociales como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades ha constituido, desde hace décadas, uno de los puntos más controvertidos del Derecho tributario. La cuestión capital ha sido la de determinar hasta qué punto el cumplimiento de las exigencias mercantiles –en particular, la previsión estatutaria y la precisión del sistema retributivo– es la *conditio sine qua non* para que opere la deducibilidad fiscal de dichos pagos.

En efecto, fueron muchos años en los que la actividad administrativa, avalada jurisprudencialmente, mantuvo una posición de rigidez formalista. La ausencia de una previsión estatutaria expresa o la existencia de cláusulas imprecisas en los estatutos sociales se interpretaba como causa suficiente para negar la deducibilidad del gasto, al considerarse que la retribución no derivaba de una obligación jurídica exigible y, por tanto, tenía carácter de liberalidad. Este planteamiento encontraba su fundamento en el régimen de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y su Reglamento de 1982, donde la noción de «gasto» se vinculaba estrechamente con la obligatoriedad de justificar tanto su carácter «necesario» como su estricta acreditación formal². La relación entre las normas mercantiles y las tributarias se resolvía reforzando la primacía del cumplimiento formal de los estatutos y de los acuerdos sociales.

La aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, supuso un punto de inflexión. El legislador sustituyó el concepto de «gasto necesario» por el de «correlación entre ingresos y gastos», introduciendo un enfoque más sustantivo basado en la realidad económica³. Este

¹ Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, núms. 7057/2008 y 7060/2008, ambas de 13 de noviembre (recursos 948/2003 y 4953/2003, respectivamente).

² Un detalle más exhaustivo de esta doctrina jurisprudencial puede consultarse en mis siguientes publicaciones: «La elaboración por la jurisprudencia del concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades», *Civitas REDF* núm. 71, 1991, pp. 415-434; «La factura completa como medio de prueba (juicio crítico sobre su encaje constitucional)», *Revista Tributaria y Financiera*, núm. 21, 1992, pp. 35-40; «La justificación del gasto en el Impuesto sobre Sociedades: la factura completa como medio de prueba», *Civitas REDF* núm. 74, 1993, pp. 283-310.

³ Ley 43/1995 que fue refundida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, sin que en este aspecto sufriera una modificación relevante. Por otro lado, téngase en cuenta que las Sentencias del Tribunal Supremo del «caso Mahou» vienen a dar por buenas las actuaciones inspectoras efectuadas en determinados periodos impositivos de la década de los años noventa del siglo pasado. En consecuencia, las críticas doctrinales que a partir de ese momento suscitaron dichos pronunciamientos del Tribunal Supremo ya venían acompañadas de las que se habían realizado al hilo de interpretaciones administrativas y

cambio, consolidado en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), abrió la posibilidad de reinterpretar el tratamiento de las retribuciones de los administradores desde parámetros menos rígidos, en la medida en que los pagos estuviesen contabilizados, justificados y directamente relacionados con la obtención de ingresos.

Sin embargo, la transición hacia este nuevo modelo interpretativo no fue inmediata. Las Sentencias del Tribunal Supremo que resolvieron el «caso Mahou» marcaron el punto de partida del debate sobre esta cuestión. En dichas resoluciones, dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera, el Alto Tribunal confirmó la tesis de la Administración tributaria y del Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando no deducibles las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo de administración al considerar que la ausencia de la previsión estatutaria exigida en la normativa mercantil impedía reconocerlas como gasto necesario. En definitiva, el Tribunal Supremo sostuvo que la deducción exigía la prueba efectiva de la vinculación del gasto con una cláusula estatutaria válida; sin el cumplimiento de este requisito formal, las cantidades abonadas debían calificarse como liberalidades.

Estas dos sentencias de 2008 constituyen el inicio del problema que ha marcado la evolución posterior de la materia. Su impacto fue notable: la Administración tributaria y los tribunales económico-administrativos adoptaron, durante más de una década, un enfoque restrictivo basado en la estricta sujeción del gasto a la previsión estatutaria. Se consolidó así una doctrina que subordinaba la deducibilidad fiscal al cumplimiento formal de los requisitos mercantiles, dando también origen a lo que la doctrina calificó como la «teoría del vínculo» (teoría jurídica que sostiene que un administrador de una sociedad que además ostenta una relación laboral de alta dirección, no puede tener dos relaciones jurídicas distintas con la empresa –una mercantil y una laboral–, sino que se considera que la relación laboral está absorbida por el vínculo mercantil) y a la «doctrina del milímetro» (criterio fiscal que aplicaba la AEAT y el TEAC, exigiendo un cumplimiento exquisito y riguroso de todos los requisitos mercantiles para deducir las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades), en alusión a la exigencia de un ajuste formal absoluto entre estatutos, acuerdos y práctica societaria⁴.

jurisprudenciales efectuadas anteriormente. Véanse, por ejemplo, las que efectué en mi trabajo titulado «Las retribuciones satisfechas a los socios-trabajadores: la realidad del Derecho debe imponerse», *Quincena Fiscal* núm. 1, enero 1997, pp. 9-16.

⁴ *Vid.*, entre otras, la STS 3411/2010, de 13 de mayo de 2010 –recurso 7236/2004–; STS 2594/2010, de 11 de marzo de 2010 –recurso 4002/2004–; y, la STS 1465/2010, de 2 de enero de 2010 –recurso 4279/2004–. También, inadmitiendo como gasto la retribución pagada a los administradores, se pronuncian las Resoluciones del TEAC de 11 de marzo de 1998 –00/241/1998–; y, de 6 de noviembre de 2000

Recordemos, literalmente, la conclusión a la que se llega en las citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 2008: «En fin, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de Mahou, S. A. desde la perspectiva estrictamente mercantil. Pero sí poner de relieve que, frente a lo que plantea la representación de dicha sociedad, para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 13 de la Ley 61/1978, no basta con que dicho gasto –como ha sucedido en el caso enjuiciado– se haya efectivamente producido, sino que es *conditio sine qua non* que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; sin que en este momento –insistimos–, porque no lo requiere la resolución del presente proceso, sea preciso señalar si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía. No cumpliendo los Estatutos de Mahou, S. A. con el referido requisito, debe entenderse que la remuneración satisfecha por dicha entidad a sus administradores en el ejercicio 1992 no resultaba deducible, por lo que el recurso del Abogado del Estado debe ser estimado».

La línea jurisprudencial inaugurada por estas sentencias se mantuvo prácticamente inalterada hasta fechas recientes, cuando el Tribunal Supremo comenzó a revisar progresivamente su propio criterio. A partir de 2023⁵, y especialmente en las sentencias de 2024 y 2025⁶, el Alto Tribunal ha adoptado una posición más flexible, desvinculando la calificación de liberalidad de las meras irregularidades formales y poniendo el acento en la realidad económica del servicio prestado y en la correlación del gasto con la obtención de ingresos. Este giro doctrinal ha repercutido de manera directa en la actuación de la AEAT, en los criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central y en las políticas internas de retribución de las sociedades.

–00/1648/1997–. En sentido afirmativo, siguiendo la doctrina jurisprudencial existente en ese momento, la Resolución del TEAC de 11 de octubre de 2006 –núm. 00/7324/2003–, corrobora que «las retribuciones de los miembros del consejo de administración de la entidad reclamante son deducibles, dado que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995) no tiene precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, siempre que se establezcan por los estatutos sociales conforme al artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso concreto y contabilizadas correctamente».

⁵ Cfr. STS 875/2023, de 27 de junio de 2023, ponente Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

⁶ Cfr. STS 546/2025, de 9 de mayo de 2025, ponente Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García y STS 734/2024, de 30 de abril de 2024, ponente Excmo. Sr. D. Dimitry Teorodo Berberoff Ayuda.

En definitiva, el presente trabajo examina, desde una perspectiva sistemática, la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los administradores sociales. El análisis se estructura en torno a tres planos complementarios: el marco mercantil, determinado por la Ley de Sociedades de Capital y la doctrina registral; el ordenamiento tributario, definido por la LIS y la doctrina administrativa sobre gastos no deducibles y operaciones vinculadas; y la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico-Administrativo Central, que ha configurado una interpretación más coherente con la realidad económica.

De este modo, se trata de ofrecer una visión completa y actualizada de un problema clásico del Derecho tributario, cuya comprensión exige partir del planteamiento restrictivo inaugurado por las sentencias del Tribunal Supremo 2008 –cuyo ponente, cabe recordar, fue Ángel Aguallo– y seguir la evolución que ha llevado al Tribunal Supremo a reconocer hoy la primacía de la realidad económica y la correlación de los gastos con los ingresos frente a las exigencias formales del Derecho mercantil⁷.

2. LOS FUNDAMENTOS NORMATIVOS ESENCIALES EN LOS QUE SE SUSTENTAN LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS Y LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES

La cuestión relativa a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los administradores sociales requiere partir del examen conjunto de las normas mercantiles y tributarias que la condicionan. Ambos ordenamientos, aunque persiguen finalidades distintas, se entre-

⁷ Como iremos viendo a lo largo de este trabajo, la doctrina científica ha venido manifestando su total desacuerdo con la interpretación emanada por el Tribunal Supremo en el «caso Mahou». A título ilustrativo, pueden consultarse, entre otros trabajos, los siguientes: FALCÓN Y TELLA, R., «Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 (RJ 2009, 59) y 3991/2004: compatibilidad de la condición de administrador con la de trabajador, provisión por depreciación de las participaciones en una sociedad transparente, e imputación del mayor gasto derivado de las actas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2009, pp. 7-11; GARCÍA NOVOA, C., «La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009, pp. 57-94; MARÍN BENÍTEZ, G., «Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 353-354, 2012; PEDREIRA MENÉNDEZ, A., «La retribución de los administradores y consejeros: gratuidad estatutaria del cargo e Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 373, abril, 2014. Y, en particular, mis siguientes aportaciones: MAGRANER MORENO, F. J., «A vueltas con la retribución de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, 222, 2009, pp. 18-27; y, «Un “esperado” giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, 256, 2012, pp. 8-11.

cruzan en este ámbito de manera inevitable. Mientras el Derecho mercantil regula la legitimidad y estructura de la retribución de los administradores desde la óptica de la organización societaria y la protección de los socios, el Derecho tributario analiza la naturaleza de dichos pagos a efectos de su tratamiento como gasto deducible en la determinación de la base imponible. La tensión interpretativa entre ambos planos ha sido, precisamente, la fuente del conflicto que se analiza en este trabajo.

Desde la perspectiva mercantil, el punto de partida se encuentra en los artículos 217 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC)⁸. El artículo 217 LSC establece el principio de gratuidad del cargo de administrador, salvo que los estatutos dispongan lo contrario⁹. De esta disposición legal se deriva la obligación de que la retribución, cuando exista, se encuentre expresamente prevista en los estatutos sociales y se determine con claridad el sistema retributivo aplicable. La norma exige, en su redacción actual, que los estatutos especifiquen el concepto o conceptos retributivos –cantidad fija, dietas de asistencia, participación en beneficios, remuneración variable, entrega de acciones, entre otros– y el procedimiento para su determinación. Además, corresponde a la junta general fijar el importe máximo anual de la remuneración global de los administradores, que permanecerá vigente hasta su modificación por un nuevo acuerdo¹⁰.

Téngase en cuenta que esta previsión mercantil tiene una finalidad esencialmente garantista. El legislador busca evitar que el órgano de administración pueda fijar discrecionalmente su propia retribución, asegurando la trans-

⁸ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Esta norma derogó la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley de Sociedades Anónimas, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

⁹ El artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 ya tenía establecido un texto con idéntico mandato, que era el siguiente: «Retribución. La retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, o el tipo más alto que los Estatutos hayan establecido».

¹⁰ El contenido original de este artículo 217, en su redacción de 2010, tenía un contenido menos exhaustivo que el hoy vigente. Su redacción era la siguiente:» 1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución. 2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos». Fue en la reforma que se hizo a la Ley de 2010 a través del artículo único.10 de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre (en vigor a partir del 1 de enero de 2015) donde se añadieron otras disposiciones, tales como las referidas a los sistemas de retribución; a los importes máximos de retribución; y, a la exigencia de una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.

parencia del sistema y la protección de los intereses de los socios. No obstante, el grado de precisión exigido en los estatutos ha sido objeto de un debate constante. La doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado –actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP)– ha reiterado que el principio de «certeza del sistema retributivo» impide la inscripción en el Registro Mercantil de cláusulas genéricas o indeterminadas, como aquellas que se limitan a establecer que los administradores serán retribuidos «en la forma que determine la junta». Este criterio, consolidado en numerosas resoluciones de la Dirección General aludida ha impuesto una interpretación estricta del artículo 217 LSC, exigiendo que los estatutos contengan una descripción precisa del método o criterios de cálculo de la retribución¹¹.

Por otro lado, en lo que respecta a los administradores con funciones ejecutivas, el artículo 249 LSC introduce una diferenciación relevante. Los consejeros delegados o con funciones ejecutivas deberán formalizar su relación con la sociedad mediante un contrato que determine todos los conceptos retributivos, incluyendo las indemnizaciones por cese y las primas de seguro. Dicho contrato debe ser aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros y con la abstención del consejero afectado. Este régimen complementa la previsión general del artículo 217 y ha generado una importante jurisprudencia sobre la compatibilidad entre la remuneración derivada del cargo de administrador y la correspondiente a las funciones ejecutivas o de alta dirección¹². La distinción no es

¹¹ La Sala Primera, de lo Civil, del Tribunal Supremo ha afirmado que la exigencia de constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y el sistema de retribución «aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control de la actuación de éstos en una materia especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles -en este sentido: la sentencia 441/2007, de 24 de abril, afirma que su finalidad es “proteger a los accionistas de la posibilidad de que los administradores la cambien (la retribución) por propia decisión”; y la sentencia 448/2008, de 29 de mayo, que “se inspira en la conveniencia de hacer efectivo el control de los socios sobre la política de retribución de los administradores, mediante una imagen clara y completa de ella” (...)» (SSTS, Sala de lo Civil, núms. 893/2011, de 19 de diciembre, 412/2013, de 18 de junio, y 708/2015, de 17 de diciembre).

¹² Como ya puso de relieve la DGSJFP en Resolución de 5 de noviembre de 2015, de la literalidad del referido artículo 249 se deduce que «es necesario que se celebre un contrato entre el administrador ejecutivo y la sociedad, que debe ser aprobado previamente por el consejo de administración con los requisitos que establece dicho precepto. Es en este contrato en el que se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. Y, dicho contrato, de acuerdo con el último inciso del artículo apartado 4 del mismo artículo 249 “(...) deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general”. Pero la referencia a ese contrato y esa

menor, pues en el plano tributario ha dado lugar a interpretaciones divergentes acerca de la naturaleza de los pagos y su tratamiento como gasto deducible.

No obstante, el panorama actual apunta hacia una línea de mayor flexibilidad desprendida de la interpretación de los artículos 217 y 249 de la LSC patrocinada por la Sentencia 98/2018, de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (recurso 3574/2017). Así, se ha admitido que aun cuando los distintos conceptos retributivos deban constar necesariamente en los estatutos sociales, podrán éstos remitirse al contrato que se celebre entre el consejero ejecutivo y la sociedad para que se detalle si se remunerará al mismo por todos o sólo por algunos de los conceptos retributivos fijados en los estatutos. De este modo se compatibiliza la debida protección de los socios, por cuanto se fijan en estatutos los posibles conceptos retributivos y se aprueba en junta general el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores, con la adaptación a las necesidades de la práctica por cuanto se atribuye al consejo de administración la competencia de elegir, caso por caso, entre los distintos conceptos retributivos previstos en los estatutos aquellos concretos que deben incluirse en el contrato al que se refiere el artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital, sin necesidad de modificación estatutaria alguna¹³.

Desde la perspectiva tributaria, la referencia normativa esencial se encuentra actualmente contenida en el artículo 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que declara no deduci-

política de retribuciones no necesariamente deben constar en los estatutos. Son cuestiones sobre las que no existe reserva estatutaria».

¹³ EL Tribunal Supremo concluye, en la Sentencia referenciada, lo siguiente: «Una cláusula estatutaria como la controvertida, que prevé que “el cargo de administrador no será retribuido, sin perjuicio de que, de existir consejo, acuerde éste la remuneración que tenga por conveniente a los consejeros ejecutivos por el ejercicio de las funciones ejecutivas que se les encomienden, sin acuerdo de la junta ni necesidad de previsión estatutaria alguna de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios”, no es conforme al régimen legal de retribución de los administradores y, en concreto, de los consejeros ejecutivos, tal como ha quedado diseñado en nuestro Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital tras la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, tal como ha resultado interpretado en esta sentencia, puesto que la posibilidad de fijar una retribución para los consejeros delegados es contradictoria con el carácter gratuito del cargo de administrador que se expresa en la cláusula, no se establece sistema de remuneración alguno para los consejeros ejecutivos, es más, se declara que no es necesaria previsión estatutaria alguna de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios, y se excluye expresamente el acuerdo de la junta que fije el importe máximo anual de la remuneración del conjunto de los administradores por el ejercicio de su cargo» (STS 98/2018, Sala de lo Civil, de 26 de febrero de 2018 –recurso 3574/2017–). En este sentido, Cfr. las Resoluciones de la DGSJFP de 5 de noviembre de 2015, 4 de junio de 2020, 26 de abril, 25 de mayo, 7 de julio y 16 de noviembre de 2021, 21 y 30 de octubre de 2024 y 13 de mayo y 5 de junio de 2025, entre otras. Tal como se referencian en los Fundamentos de Derecho de la Resolución de 17 de junio de 2025, de la DGSJFP, en el recurso interpuesto contra la negativa de la registradora mercantil VII de Valencia a inscribir la escritura de constitución de una sociedad (*BOE* núm. 164, de 9 de julio de 2025).

bles las «liberalidades» y, en términos más amplios, aquellos gastos que no guarden correlación con los ingresos. Este precepto se complementa con los requisitos generales de deducibilidad: inscripción contable, justificación documental y devengo. No observamos que la LIS condicione expresamente la deducibilidad de las retribuciones de los administradores al cumplimiento de las formalidades mercantiles. Se consagra así el principio de correlación entre ingresos y gastos, que constituye el eje conceptual del sistema actual, el cual exige que el gasto sea realizado con la finalidad de obtener ingresos, manteniendo una relación causal o funcional con la actividad económica del sujeto pasivo. A diferencia del antiguo criterio de «necesidad u obligatoriedad» vigente bajo la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la normativa actual se centra en la realidad económica y en la justificación del gasto. Ello implica que la Administración tributaria debe valorar no solo la existencia del pago y su contabilización¹⁴, sino también su relación efectiva con la actividad empresarial. De este modo, la falta de previsión estatutaria dejaría de ser, en sí misma, una causa automática de no deducibilidad, si se acredita la realidad del servicio y su vinculación con la obtención de ingresos¹⁵.

Por otra parte, la regulación de las operaciones vinculadas –artículos 18 y 41 LIS y su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades–

¹⁴ La STS de 30 de marzo de 2021 (recurso 3454/2019) afirma que «un gasto contable... (puede no ser) gasto fiscal deducible, el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible». En nuestra opinión, la no contabilización de un gasto podría ser considerada como un supuesto de infracción tributaria de carácter formal pero no, en todo caso, como un mecanismo automático para impedir su deducción. Así lo justificamos en nuestro trabajo titulado «¿Hasta qué punto es necesario que un gasto se contabilice para que sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades?», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994, p. 51.

¹⁵ En mi opinión, la calificación del concepto de gasto no deducible en el Impuesto sobre Sociedades ya quedó alterada tras la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, aplicable a partir del 1 de enero de 1996, Ley posteriormente refundida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo: «... la estricta vinculación de su naturaleza como partida deducible a la condición de gasto “necesario” y “obligatorio”, procedente de la redacción del artículo 13 de la LIS 1978, experimenta un giro copernicano con la redacción del artículo 14 Ley 43/1995, precepto en el que se excluyen del carácter de liberalidad los gastos “que se hallen correlacionados con los ingresos”. En consecuencia, todo gasto, si respeta los requisitos previstos en la normativa tributaria (justificación, correcta imputación y contabilización), será deducible si se prueba su “correlación con los ingresos”, quedando en un segundo plano la estricta obligación “legal” de su pago. En este sentido, el TEAC, en sus Resoluciones de 26 de septiembre de 2006 (R. G. 7329/2003), de 11 de octubre de 2006 (R. G. 7324/2003) y de 18 de diciembre de 2008 (R. G. 3004/2007) ha sido bastante concluyente, señalando que la Ley 43/1995 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de los administradores sociales, frente a lo que hacía la derogada LIS 1978. “Y es importante poner de relieve que esto supone una absoluta novedad en la consideración o no como gasto deducible a efectos del Impuesto de las retribuciones de los administradores”». (MAGRANER MORENO, F. J., «Un “esperado” giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto deducible», *op. cit.*, p. 10).

también podría tener una incidencia directa en este ámbito. Las cantidades satisfechas a los administradores, en tanto que partes vinculadas con la sociedad (salvo por la retribución correspondiente al ejercicio de sus funciones, tal como prevé el artículo 18.2.b de la LIS)¹⁶, deben valorarse a precios de mercado. El incumplimiento de esta regla puede determinar ajustes en la base imponible, incluso si el gasto resulta deducible en principio. La correcta documentación de estas operaciones –contratos, acuerdos del consejo, informes de valoración– podría llegar a tener un peso relevante tanto para justificar la deducción como para evitar sanciones en materia de precios de transferencia.

En definitiva, el marco normativo aplicable de ambos órdenes jurídicos refleja una interacción compleja entre el Derecho mercantil y el Derecho tributario. El primero establece las condiciones de validez y transparencia de la retribución; el segundo exige su correlación con los ingresos y su adecuada justificación. Como se ha dicho en el apartado introductorio, la tensión entre ambos ha generado una abundante doctrina y ha sido objeto de reinterpretación por la jurisprudencia reciente, que ha tendido a reconocer la prevalencia de la realidad económica sobre el formalismo estatutario. Este proceso evolutivo será analizado en los apartados siguientes, donde se abordará la transición desde el paradigma formalista inaugurado por las sentencias del Tribunal Supremo de 2008, hasta la consolidación de un criterio más flexible y sustantivo en los pronunciamientos más recientes.

3. UN APUNTE EN TORNO A LA EVOLUCIÓN DEL CRITERIO ADMINISTRATIVO Y JURISPRUDENCIAL

La evolución del tratamiento fiscal de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades constituye un recorrido paradigmático de la tensión entre el formalismo jurídico-mercantil y el principio de realidad económica. La interpretación de la Administración tributaria y de

¹⁶ Respecto de la delimitación del concepto «retribución de administradores» queremos traer a colación la Resolución del TEAC de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023), en la que se concluye, «con base en la normativa mercantil y las resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, que la designación de la persona física administradora de una sociedad por esta última como su representante en el órgano de administración de otra persona jurídica, obedece a “funciones que han de entenderse, en todo caso, totalmente ajenas a su faceta de administradora”, por lo tanto, en lo que respecta a las funciones de representación de la persona jurídica administradora desempeñadas por un miembro de su órgano de administración y/o consejero delegado existe una operación vinculada que, a efectos fiscales, de acuerdo con la normativa del IS, debería cuantificarse por su valor normal de mercado, al no ser de aplicación la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la Ley IS que excluye de considerar bajo el régimen de las operaciones vinculadas la retribución a los administradores por el ejercicio de sus funciones».

los tribunales económico-administrativos, así como la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, han experimentado una transformación progresiva desde las posiciones iniciales, fuertemente restrictivas, hasta los recientes pronunciamientos que consagran un enfoque más flexible y coherente con la finalidad económica del gasto.

Durante más de una década, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mantuvo un criterio uniforme: la retribución de los administradores carecía de carácter deducible si no existía una previsión estatutaria expresa y suficientemente determinada. Esta posición se apoyaba en la doctrina emanada de las Sentencias del Tribunal Supremo del «caso Mahou», que confirmaron la no deducibilidad de las retribuciones abonadas a los consejeros de la entidad por falta de previsión estatutaria adecuada. La Administración entendió, como ya hemos tenido la oportunidad de comentar en los apartados precedentes, que estos pronunciamientos fijaban un principio general: el incumplimiento de las exigencias mercantiles conllevaba necesariamente la calificación del gasto como liberalidad a efectos del artículo 14.1.e) de la entonces vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁷.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) también hizo suya la doctrina jurisprudencial emanada por el Tribunal Supremo en el «caso Mahou», consolidando la llamada «teoría del vínculo». Según esta doctrina, cuando una persona física ostentaba simultáneamente la condición de administrador y de trabajador o directivo de la sociedad, la totalidad de sus retribuciones debían entenderse derivadas de la relación mercantil, no laboral, siendo por tanto aplicable la exigencia estatutaria prevista en ese momento en el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas –actualmente establecida en el artículo 217 de la LSC–. Este enfoque, formalista y de raíz mercantil, llevó a denegar sistemáticamente la deducción de las retribuciones satisfechas a los

¹⁷ Cfr., entre otras, la consulta V1375-12, de 26/6/2012, que expresaba el criterio general imperante en ese momento, a saber: «Debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, «porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes». También, de carácter ilustrativo, resulta la consulta V0034-05, de 1/2/2005, en la que se interpretaba que «en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en la normativa mercantil a efectos de la retribución de los administradores y, teniendo en cuenta que la misma es un gasto más, requerido para obtener los ingresos de la sociedad y que, por tanto, estará contabilizado como tal gasto que representa, el mismo será deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por cuanto el TRLIS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de dichas retribuciones».

administradores, incluso en casos en que los servicios estaban efectivamente prestados y adecuadamente contabilizados¹⁸.

La rigidez de este planteamiento fue criticada tanto por la doctrina como por la práctica profesional. Se denunciaba que la interpretación de la AEAT y del TEAC desnaturalizaba el principio de correlación ingreso-gasto establecido en el artículo 14 de la Ley 43/1995 y consolidado, posteriormente, en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). De tal modo que, en lugar de atender a la realidad económica y a la finalidad empresarial del gasto, la Administración subordinaba la deducibilidad a un cumplimiento mercantil absoluto. Este hecho dio origen a la denominada «doctrina del milímetro». Con esta expresión se postulaba la exigencia de un encaje formalmente perfecto entre los estatutos sociales, los acuerdos de la junta de accionistas y la práctica retributiva¹⁹.

Este panorama comenzó a modificarse a partir de 2023 con una serie de sentencias del Tribunal Supremo que marcaron un giro doctrinal significativo. La STS de 27 de junio de 2023 (recurso 6442/2021), fue la primera en cuestionar la aplicación automática de la doctrina del vínculo, señalando que la falta de previsión estatutaria no implica necesariamente la existencia de una liberalidad. En la misma línea, la STS de 2 de noviembre de 2023 (recurso 3940/2022) afirmó que la deducibilidad de la retribución no puede condicionarse exclusivamente al cumplimiento de las formalidades mercantiles, sino que debe atender a la realidad del servicio prestado y a su correlación con los ingresos obtenidos²⁰.

¹⁸ Entre otras, en aplicación de la llamada teoría del vínculo, véanse las Resoluciones del TEAC siguientes: RG 1471/2020 de 23/11/2021; RG 7014/2015, de 16-01-2019; RG 3759/2013, de 06/11/2013; y, RG 6796/2011, de 8-05-2014. Resoluciones en las que el TEAC señalaba que, de acuerdo con la «teoría del vínculo», de origen jurisprudencial, «en caso de concurrencia de una relación mercantil (presidente, vicepresidente o miembro del Consejo de Administración) con una relación laboral de alta dirección la relación mercantil desplaza la laboral especial de alta dirección. Por todas, valga citar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011 (recurso casación núm. 6688/2009)».

¹⁹ El TEAC, entre otras, en su Resolución de 9 de abril de 2019 (RG 4610/2016) venía a sostener lo siguiente: «para que puedan deducirse como gastos las retribuciones de los administradores de la entidad es necesario que concurren dos requisitos: que la posibilidad de retribuciones esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza». Concluyendo que «aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad, no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se de tal eventualidad...límite máximo que...no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración».

²⁰ No obstante, hay que advertir que la llamada «teoría del milímetro» ya comenzó a cercenarla la Audiencia Nacional en su Sentencia de 11/1/2023 (recurso 548/2019), anulando la Resolución del TEAC de 9/4/2019, al establecer que «la Administración lo que está aplicando es la denominada “doctrina del milímetro”, exigiendo que el porcentaje concreto o la cantidad concreta este especificada en los estatutos, de forma que la Junta, de facto, no tenga margen de decisión alguno o lo tenga muy limitado» (...) «En

El Tribunal Supremo consolidó esta orientación en su STS 214/2024, de 18 de enero (recurso 75/2024), donde estableció que la deducción no depende de que la retribución se haya fijado conforme a los requisitos mercantiles, sino de que el gasto esté contabilizado, justificado y guarde relación con la obtención de ingresos. Fijándose como criterio interpretativo que «En las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas». En la STS 449/2024, de 13 de marzo (recurso 6232/2022), el Alto Tribunal reiteró que el incumplimiento de las exigencias mercantiles no basta por sí solo para negar la deducción, puesto que las irregularidades formales no pueden desvirtuar la naturaleza económica del gasto. Concluyendo que «Es de notar, pues, que tanto la resolución del TEAC, como la sentencia impugnada desarrollan una tesis contraria a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo anteriormente plasmada, y que damos ahora por reproducida, ya se ha dicho, no cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, menos aún con la extensión que se pretende en el que ni siquiera se repara en las retribuciones que perciben los miembros del consejo de administración en su calidad de empleados por cuenta ajena; tampoco cabe calificar las retribuciones como donativo o liberalidad del artículo 14.1.e del TRLIS, sino que, en principio, son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión».

El proceso culmina actualmente con dos pronunciamientos de especial relevancia: la STS 1053/2024, de 13 de junio (recurso 1745/2023) y la STS 546/2025, de 9 de mayo (recurso 6392/2022). En la primera, el Tribunal Supremo afirmó expresamente que la falta de previsión estatutaria no convierte la retribución en una liberalidad, y que el control de deducibilidad debe

nuestra opinión, si partimos de los estatutos y de una lectura de los mismos acordes con la finalidad buscada por la norma, nos parece que la Administración incurre en una interpretación en exceso rígida. En efecto, el sistema retributivo se encuentra definido en los estatutos, se establece un límite máximo y se deja la cuantificación a la Junta en cada ejercicio, la Junta ha aprobado y cuantificado las concretas retribuciones y consta que se ha procedido a una retribución notablemente inferior al 10 % máximo permitido. No vemos pues que se hayan menoscabado las garantías de los socios, ni que haya existido impugnación alguna de los acuerdos de la Junta».

centrarse en la correlación entre el gasto y la obtención de ingresos²¹. En la segunda, el Tribunal dio un paso más al declarar que incluso en los casos en que los estatutos establezcan la gratuidad del cargo, la retribución percibida por funciones ejecutivas puede ser deducible si se acredita la realidad del servicio y su conexión con la actividad empresarial. En resumen, la posición de la Sala en esta última Sentencia la resume en los siguientes puntos: —«La retribución de los administradores correctamente contabilizada, imputada y justificada por la prestación de servicios efectivamente realizados es un gasto deducible. —Corresponde a la Administración tributaria justificar que, pese a encontrarnos ante un gasto contable, no cabe la deducción de aquel al concurrir alguna de las causas establecidas en la norma fiscal que impiden la deducción del gasto. —La retribución de los administradores, en la medida en que tiene por objeto el enriquecimiento de la empresa y, por lo tanto, la generación de ingresos no es una donación o liberalidad. —La infracción de lo establecido en los estatutos de la sociedad al retribuir a los administradores, no constituye, en principio, un incumplimiento del ordenamiento jurídico relevante que impida la deducción del gasto. —Cuando la Administración considere, en los casos en que se ostente la doble condición de socio/administrador, que la retribución del administrador por la prestación de servicios oculta una retribución de los fondos propios, tiene la carga de alegarlo y justificarlo, sin que la misma pueda inferirse, sin mayor prueba, de esa doble condición».

Este nuevo marco jurisprudencial ha tenido un impacto inmediato en la doctrina administrativa. Así, el TEAC, en sus resoluciones de 2024, ha comenzado a reconocer la plena deducibilidad de las retribuciones de los administradores cuando concurren los requisitos de contabilización, justificación y correlación, incluso en ausencia de previsión estatutaria. En este sentido, es paradigmática su Resolución de 22 de febrero de 2024, RG 6499/2022, en la que resolviendo un supuesto de administradores que también tienen relación laboral de alta dirección —teoría del vínculo—, cambia el criterio que hasta ese momento estaba manteniendo con la siguiente justificación: «hay personas que siendo consejeros/administradores de una entidad también tienen, con esta, una relación laboral especial de alta dirección, en base a la cual perciben unas retribuciones no en el marco de la relación mercantil, sino en el marco de una relación de índole laboral (sociedad y alto directivo) por lo que, para considerar su deducibilidad, basta que reúnan las exigencias propias de la deduci-

²¹ Ya en fechas anteriores a las de las Sentencias referenciadas, el Tribunal Supremo había precisado que no puede hablarse de donación o liberalidad cuando el gasto está correlacionado con la actividad empresarial y está dirigido a mejorar el resultado de la empresa, ya sea directa o indirectamente o de presente o de futuro (STS de 30 de marzo de 2021 —recurso 3454/2019—).

bilidad de cualquier partida de gasto. Con lo cual, percibe dos tipos de retribuciones: las propias a su cargo de administrador/consejero, para cuya deducibilidad deberá estarse al cumplimiento de los requisitos fijados en la normativa mercantil, y las correspondientes a una relación laboral que pueda existir con la sociedad, ya sea ordinaria o especial (de alta dirección), las cuales, a la hora de determinar su tratamiento fiscal, no pueden verse afectadas por la referida teoría del vínculo aplicada sin examinar las peculiaridades de cada caso». El TEAC también quiere aclarar que la deducibilidad de las retribuciones que los administradores percibían por su estricta condición de consejero (relación mercantil) estaría condicionada a la exigencia que tradicional y reiteradamente ha venido observando y que se sintetizan en exigir un estricto cumplimiento de las normas mercantiles sobre la retribución de los consejeros/administradores de las sociedades mercantiles (carácter no gratuito del cargo, fijación con certeza del sistema retributivo a seguir, para éstos, en los estatutos con el suficiente grado de certeza). Concluyendo que, «siendo las retribuciones del administrador onerosas, en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben ser consideradas en su totalidad como un gasto fiscalmente deducible, por lo que, aun cuando se determinara qué retribuciones son las percibidas por la estricta condición de consejero (relación mercantil), la falta de previsión estatutaria por sí sola no conlleva su no deducibilidad fiscal».

La AEAT, por su parte, también parece que en los últimos tiempos ha atemperado sus criterios internos para adaptarse a la doctrina del Tribunal Supremo, priorizando la comprobación de la realidad económica del gasto sobre la verificación de las formalidades mercantiles. Actividad administrativa que tan solo podrá verificarse a medio-largo plazo a raíz de las concretas actuaciones que efectúe la inspección de los tributos.

También la Dirección General de Tributos (DGT) ha desempeñado un papel decisivo en la configuración del criterio interpretativo aplicable. En los últimos años, las consultas vinculantes han ido modulando el enfoque inicial de la AEAT, introduciendo matices que reflejan una mayor atención a la sustancia económica de las retribuciones percibidas por los administradores. Así, la Consulta Vinculante V0486-22, de 11 de marzo de 2022, establece que la retribución de los administradores puede considerarse gasto fiscalmente deducible siempre que esté contabilizada y responda a servicios efectivamente prestados en el desarrollo de la actividad económica. La DGT subraya que la deducibilidad no depende de la existencia de una previsión estatutaria formalmente perfecta, sino de que se acredite la correlación del gasto con los ingresos y la realidad del servicio. En esta línea, se desvincula expresamente de la tesis clásica de la liberalidad automática por falta de previsión estatutaria. Por

su parte, la Consulta Vinculante V2199-20, de 30 de junio de 2020, aborda la compatibilidad entre el vínculo laboral y el mercantil, reconociendo que un administrador puede percibir simultáneamente retribuciones por su cargo y por funciones ejecutivas o de alta dirección, siempre que se diferencie adecuadamente la naturaleza de cada pago y se justifique su correlación con la obtención de ingresos. El pronunciamiento rechaza, de forma implícita, la aplicación indiscriminada de la teoría del vínculo, al sostener que la deducción debe evaluarse caso por caso atendiendo a la realidad de la prestación. Finalmente, también traemos a colación la Consulta Vinculante V0176-19, de 29 de enero de 2019, quizá la pionera en esta nueva línea de interpretación administrativa, en la que la DGT profundiza en el principio de correlación entre ingresos y gastos, indicando que los pagos a los administradores resultan deducibles si responden a servicios efectivamente prestados y son necesarios para la obtención de ingresos. La DGT insiste en esta consulta en que la ausencia de formalidades mercantiles no basta, por sí sola, para calificar la operación como liberalidad, si se demuestra que la retribución se corresponde con una contraprestación real.

En definitiva, no queda duda alguna de que el apuntado giro jurisprudencial que hemos tenido la oportunidad de constatar comporta relevantes consecuencias prácticas. En primer lugar, reduce la inseguridad jurídica que durante años afectó a las sociedades mercantiles, sometidas a interpretaciones dispares y a frecuentes regularizaciones. En segundo lugar, refuerza la coherencia del sistema tributario con los principios de capacidad económica y de correlación ingreso-gasto, desplazando el acento desde el cumplimiento formal hacia la sustancia económica de las operaciones. Finalmente, aunque no descarta que las sociedades deban llevar una adecuada documentación y justificación de las políticas retributivas, así como una correcta diferenciación entre las retribuciones derivadas del cargo de administrador y las vinculadas a funciones ejecutivas o de dirección, se inclina por estimar que esto no resulta del todo relevante para que las retribuciones satisfechas a los administradores societarios puedan tener la calificación de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

En conclusión, la evolución del criterio administrativo y jurisprudencial revela un tránsito desde el formalismo mercantilista hacia un modelo de interpretación sustantiva que reconoce la primacía de la realidad económica. Este proceso, iniciado con las sentencias del Tribunal Supremo de 2023 y consolidado en 2024 y 2025, sitúa el análisis de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el ámbito propio del Derecho tributario, donde lo determinante no es la forma mercantil adoptada, sino la existencia real, contable y económica del gasto.

En definitiva, se ha venido observando que la interpretación administrativa y doctrinal de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades ha evolucionado paralelamente a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aunque con ritmos distintos. Mientras que la Administración tributaria ha mostrado tradicionalmente un enfoque restrictivo, la doctrina científica ha defendido una aplicación más flexible del principio de correlación entre ingresos y gastos, en consonancia con la realidad económica de las operaciones.

De este modo, la doctrina científica coincide en señalar que la interpretación moderna de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores descansa sobre tres pilares esenciales: la realidad del servicio, la correlación económica con los ingresos y la adecuada documentación contable. El cumplimiento de estos principios garantiza la coherencia del sistema tributario con los valores constitucionales de capacidad económica y seguridad jurídica, y sitúa la controversia en su verdadera dimensión: la determinación de la finalidad económica del gasto frente a la mera observancia de formalidades mercantiles.

En resumen, tanto la doctrina administrativa y jurisprudencial reciente como la reflexión doctrinal que hemos ido apuntando, confluyen en un punto común: la superación del formalismo y el reconocimiento de la primacía de la realidad económica. Esta convergencia, impulsada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, consolida una interpretación del artículo 15.e) de la LIS más coherente con los principios del sistema fiscal moderno y con las exigencias del tráfico mercantil contemporáneo.

4. UNA REFLEXIÓN AL HILO DE LAS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS, EN LO REFERENTE A LOS CRITERIOS DE SU EFECTIVA APLICACIÓN, QUE DERIVAN DE LA ACTUAL DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

La reciente evolución jurisprudencial y administrativa en torno a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades ha generado un nuevo marco de actuación para las sociedades mercantiles. La superación del formalismo mercantil y la consolidación del principio de correlación económica exigen adaptar las políticas retributivas, la documentación contable y la gestión fiscal a los nuevos parámetros interpretativos.

En primer lugar, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y las consultas de la Dirección General de Tributos han situado en el centro del análisis la

realidad económica del servicio prestado. Ello implica que las sociedades deberían ser capaces de acreditar, al menos en cumplimiento de las disposiciones mercantiles, que las retribuciones satisfechas a los administradores responden a una contraprestación efectiva, vinculada al desarrollo de la actividad empresarial. La prueba de dicha realidad puede apoyarse en contratos mercantiles, actas del consejo, informes de rendimiento laboral²², o en determinada documentación contable que demuestre la correlación entre las funciones desempeñadas por el administrador y los resultados económicos obtenidos.

Recordemos también que el artículo 217.4 LSC, en su apartado 4, dispone que la remuneración de los administradores deberá en todo caso «guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables». En torno a la interpretación de este mandato legislativo ha tenido la oportunidad de pronunciarse la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en su Sentencia 194/2025, de 7 de febrero. El Alto Tribunal considera que «esta norma suministra algunas pautas que deben guiar la fijación de la remuneración, dentro del margen de discrecionalidad de la junta de socios, y, en casos patológicos en que sea impugnado el acuerdo, pueden guiar también la revisión judicial. Pero hemos de partir de que, en principio, la junta de socios es soberana para fijar el montante de la remuneración y la revisión judicial, por este cauce de la impugnación de los acuerdos sociales por lesión del interés social, se sitúa en el control del abuso que desvirtúa el sentido de la remuneración, que no deja de ser la retribución de una función con la carga de responsabilidad que lleva consigo. Siempre bajo la orientación legal de “promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad (...)”. El criterio aportado por la norma es la proporcionalidad razonable entre la remuneración y la importancia de la sociedad y su situación económica en ese momento, así como los estándares de mercado de empresas comparables, si existieran»²³.

²² En la práctica societaria actual están proliferando los llamados «informes de desempeño». Documentos de carácter interno de las empresas en las que se contiene determinada información del trabajador relativa a su comportamiento, habilidades, progresos en su puesto de trabajo, etc.

²³ Esta Sentencia aborda también otros temas de interés. Así, en primer lugar, cuando concluye que «en un supuesto como este, en que se trata de una sociedad de responsabilidad limitada con un administrador único no resulta de aplicación la previsión del artículo 249.3 LSC, sobre el contrato entre la sociedad y el consejero delegado o con funciones ejecutivas, pues presupone que el órgano de administración sea un consejo de administración». Recordemos que el artículo 249, en su apartado 4, LSC establece los requisitos que

En segundo término, adquiere especial relevancia la contabilización y justificación documental del gasto. El artículo 11 de la LIS, exige que los gastos deducibles estén contabilizados conforme a los principios y normas de contabilidad, y que se justifiquen mediante documentos fehacientes. Las sociedades deben, por tanto, garantizar la existencia de registros contables precisos y de soporte documental que respalde cada pago, incluyendo la aprobación por los órganos competentes, la descripción del concepto retributivo y la evidencia del devengo del gasto. La ausencia de estos elementos puede reabrir la controversia sobre la deducibilidad, aunque la jurisprudencia haya relativizado el cumplimiento formal.

En el plano societario, el cambio jurisprudencial no elimina la conveniencia de mantener una previsión estatutaria clara y actualizada. Aunque la deducción fiscal ya no depende estrictamente de la existencia de una cláusula estatutaria expresa, su inclusión contribuye a reforzar la transparencia corporativa y a evitar conflictos con socios minoritarios o con el Registro Mercantil. En particular, resulta recomendable que los estatutos prevean los conceptos retributivos básicos y que el consejo de administración documente mediante actas o contratos individuales los importes concretos y las condiciones de percepción.

Desde la perspectiva de la gestión fiscal, las sociedades deberían adoptar una política interna de retribución de administradores que refleje los criterios jurisprudenciales actuales. Dicha política debe incluir la delimitación entre las retribuciones derivadas del cargo de administrador y aquellas que respondan a funciones ejecutivas o laborales, especificando el fundamento jurídico y contable de cada tipo de pago. Esta diferenciación resulta crucial para evitar duplicidades o interpretaciones erróneas que puedan derivar en ajustes fiscales.

Otro aspecto relevante es la planificación preventiva en los procesos de inspección tributaria. La AEAT ha mostrado una tendencia creciente a solicitar

debe contener el referido contrato, a saber, (1) el detalle de todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas; (2) la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones; y, (3) las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. Y se añade, finalmente, que el consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato. En segundo lugar, resulta también relevante la interpretación que la Sala hace de la aplicación de la limitación de la retribución satisfecha al administrador del 10% de los beneficios repartibles establecida en el artículo 218 LSC. Concluyendo que «al no haberse configurado la remuneración como una participación en beneficios, sino como una cuantía fija, este límite no resulta aplicable». Por último, resolviendo el fondo del caso planteado, el Tribunal considera que el importe de la retribución satisfecha al administrador (90.000 euros) no vulnera el llamado «test de abusividad», implícito en el artículo 217 LSC, si se tiene en cuenta que los beneficios de la sociedad alcanzados en el año anterior fueron de 2.879.090,86 euros. En definitiva, podemos deducir de la normativa mercantil analizada y de su interpretación jurisprudencial que los acuerdos de remuneración pueden ser anulados por un tribunal si la retribución no es proporcional al beneficio. Nos queda la duda de determinar, con criterios objetivos, cuál sería la proporción admisible.

evidencia documental sobre la correlación de los gastos retributivos con los ingresos obtenidos, especialmente en sociedades familiares o de estructura reducida. La preparación de informes internos que detallen las funciones del administrador, los objetivos alcanzados y los resultados económicos constituye una herramienta eficaz para sustentar la deducibilidad y prevenir ajustes discrecionales.

Por último, el cambio de criterio también repercute en el ámbito del riesgo fiscal corporativo. Las sociedades deberían revisar sus procedimientos de cumplimiento normativo (*compliance* tributario) para incorporar mecanismos de verificación de la deducibilidad de las retribuciones, asegurando la trazabilidad de los acuerdos, su aprobación y su justificación contable. Las entidades que operan bajo modelos de gobierno corporativo avanzado pueden integrar estos controles dentro de sus manuales de buen gobierno y de gestión de riesgos tributarios, de acuerdo con las recomendaciones del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

En definitiva, la nueva doctrina del Tribunal Supremo en materia tributaria no solo redefine el marco jurídico de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, sino que exige a las sociedades un cambio de enfoque en la gestión de sus políticas retributivas y fiscales. La clave ya no reside en el cumplimiento exhaustivo de formalidades mercantiles, sino en la capacidad para demostrar la realidad, necesidad y correlación de los gastos.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como hemos podido advertir a lo largo de este trabajo, la cuestión de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los administradores sociales ha experimentado una profunda transformación interpretativa en las dos últimas décadas. De un modelo inicialmente presidido por el formalismo mercantil y la aplicación automática de la teoría del vínculo, se ha pasado a una concepción más sustantiva, centrada en la realidad económica y en el principio de correlación entre ingresos y gastos.

Desde el punto de vista histórico, las Sentencias del Tribunal Supremo del «caso Mahou», constituyeron el punto de partida de un periodo de rigidez interpretativa. Durante más de una década, la Administración tributaria y los tribunales económico-administrativos aplicaron una concepción formalista del principio de deducibilidad, subordinando el reconocimiento del gasto al cumplimiento estricto de los requisitos mercantiles previstos en los estatutos sociales. Este planteamiento, heredero del antiguo concepto de «gasto necesario»,

generó una notable inseguridad jurídica y una disociación entre el tratamiento fiscal y la realidad económica de las sociedades.

La doctrina administrativa, especialmente a través de las consultas de la Dirección General de Tributos, comenzó a matizar esta rigidez antes de que el Tribunal Supremo reformulara su doctrina. A partir de 2019, la DGT introdujo criterios interpretativos más flexibles, aceptando la deducibilidad de las retribuciones siempre que el gasto estuviera debidamente contabilizado, justificado y vinculado a la obtención de ingresos. Este avance preparó el terreno para el cambio jurisprudencial que, entre 2023 y 2025, consolidó un nuevo paradigma interpretativo.

Las Sentencias del Tribunal Supremo dictadas entre 2023 y 2025 –en particular, las de 27 de junio de 2023, 2 de noviembre de 2023, 18 de enero de 2024, 13 de marzo de 2024, 13 de junio de 2024 y 9 de mayo de 2025– suponen una rectificación profunda del criterio anterior. Estas resoluciones afirman de manera inequívoca que la falta de previsión estatutaria o las irregularidades formales no pueden convertir la retribución en una liberalidad, siempre que se acredite la realidad del servicio y su vinculación con la actividad económica. Con ello, el Tribunal Supremo abandonó definitivamente la concepción formalista y reconoció la primacía del principio de realidad económica, conforme a su interpretación del mandato contenido en el artículo 15.e) de la LIS.

En términos críticos, esta evolución resulta positiva y coherente con los principios constitucionales de capacidad económica, generalidad y seguridad jurídica. La subordinación de la deducibilidad al cumplimiento formal de requisitos mercantiles carecía de justificación en un sistema fiscal que se fundamenta en la correlación entre ingresos y gastos y en la efectiva capacidad contributiva. El nuevo enfoque permite ajustar la tributación a la realidad económica de las operaciones, evitando resultados arbitrarios y garantizando un tratamiento equitativo entre los distintos contribuyentes.

No obstante, el nuevo modelo no está exento de desafíos. La exigencia de acreditar la realidad económica del gasto introduce una carga probatoria para las sociedades al tener que justificar, siquiera de forma nimia, las funciones desempeñadas por los administradores y su relación con la generación de ingresos, eso sí, como más adelante me referiré, en los casos en que no se hayan respetado las disposiciones mercantiles previstas, a título general, en los artículos 217 a 220 de la LSC.

Desde una perspectiva doctrinal, la evolución de la materia refleja un cambio de paradigma en la relación entre el Derecho mercantil y el Derecho tributario. Mientras el primero preserva la estructura formal y la protección de los socios, el segundo debe garantizar la tributación sobre la base de la realidad

económica. La jurisprudencia reciente ha sabido reconciliar ambas dimensiones, sin subordinar la eficacia fiscal a la estricta observancia de formalidades mercantiles. Esta convergencia representa un avance en la coherencia interna del ordenamiento jurídico y un acercamiento a la noción moderna de justicia tributaria.

De tal manera que la cuestión analizada demuestra que la deducibilidad de las retribuciones de los administradores sociales ya no puede entenderse como un privilegio condicionado al cumplimiento formal, sino como un derecho fiscal derivado de la efectiva correlación entre el gasto y la actividad generadora de ingresos. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha devuelto a esta materia su lógica económica, armonizando los principios del Derecho mercantil con los del Derecho tributario y ofreciendo a las sociedades un marco de mayor racionalidad y seguridad jurídica. El reto futuro radica en mantener la coherencia de este nuevo modelo mediante una aplicación administrativa prudente, uniforme y respetuosa con la sustancia económica de las operaciones empresariales.

En definitiva, ante la vacilante jurisprudencia que se ha dado en esta cuestión no resulta sencillo vaticinar cuál será su futuro. Tanto en el actuar de la Administración tributaria como en el de su interpretación jurisprudencial. No obstante, al menos podemos dejar sentados, siquiera sea para el momento actual, los siguientes puntos de luz que inferimos de las más recientes interpretaciones jurisprudenciales.

Así, en primer lugar, concluimos que las infracciones de la legislación mercantil por incumplimiento de los requisitos impuestos para establecer las retribuciones a los administradores no pueden considerarse «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Como, por ejemplo, podrían ser las cantidades pagadas por sobornos, a los efectos, eso sí, de ser consideradas como gasto no deducible fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades, a la luz de lo previsto en el artículo 15.f) de la LIS²⁴. Ni tampoco, ante el mismo supuesto de infracción, su calificación fiscal podría llegar a tal consideración en virtud de lo previsto en el artículo 15.e) de la LIS, en el que recordemos, se incluyen los donativos y liberalidades²⁵.

En segundo lugar, como consecuencia inmediata de lo dicho anteriormente, podemos constatar que el incumplimiento de los requisitos mercantiles

²⁴ Criterio sostenido por la STS de 8 de febrero de 2021 (recurso 3071/2019); y, acuñado, haciendo una interpretación restrictiva del concepto «contrarias al ordenamiento jurídico», siempre a estos efectos tributarios, por la STS de 13 de junio de 2024 (recurso 78/2023).

²⁵ La STS de 20 de marzo de 2021 (recurso 3454/2019) claramente indica que no puede hablarse de donación ni liberalidad cuando el gasto está correlacionado con la actividad empresarial y está dirigido a mejorar el resultado de la empresa, ya sea directa o indirectamente o de presente o de futuro.

exigidos para hacer efectiva la retribución de los administradores no tiene un efecto tributario directo. Esto es, por ese único motivo no puede llegar a considerarse que las retribuciones dejan de tener la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. A juicio del Tribunal Supremo, la reserva estatutaria del sistema de retribución lo que pretende es proteger los intereses de los socios minoritarios, cuestión ésta que no es el objetivo de la Administración tributaria a la luz de lo establecido en el artículo 13 LGT²⁶.

En tercer lugar, ante el incumplimiento de las referidas formalidades mercantiles no se concluye de forma tajante e incontestable que las retribuciones de los administradores tengan carácter deducible fiscalmente, puesto que dicha calificación se vincula a la efectiva y probada «prestación de servicios» por parte de estos. Téngase en cuenta que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de mayo de 2025 (recurso 6392/2022), al admitir el carácter deducible de las retribuciones satisfechas a los administradores, sin el cumplimiento de los requisitos mercantiles, da por sentado que los administradores han prestado servicios a la sociedad, «servicios cuya realidad no son discutidos»²⁷. En consecuencia, en este supuesto, el de ausencia de previsión estatutaria de la retribución, la consideración de gasto deducible se vincula a la prueba, por cualquier medio, de la «prestación de servicios» por parte del administrador, servicios que, al menos, deberían ser los que vienen establecidos para el ejercicio de su cargo en los estatutos societarios.

²⁶ En la STS de 9 de mayo de 2025 (recurso 6392/2022), abundando en lo expresado en la STS de 30/4/2024 (recurso 7481/2022), se nos dice que «no cabe olvidar que el principio de reserva estatutaria del sistema de retribución y, por tanto, la finalidad que inspira su exigencia, conforme con la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 893/2011, de 19 de diciembre, rec. 1976/2008, no es otra que la de proteger a los socios minoritarios de los abusos que, eventualmente, pueden dar lugar las remuneraciones de los administradores, a fin de que tengan una información clara y precisa sobre tales pagos y su importe, evitando con ello el peligro de que los administradores puedan obrar a espaldas de los socios y cambiar por su propia decisión dicha remuneración, sin el control del accionista».

²⁷ Tráigase a colación en este punto lo que la Sentencia que se casa había admitido como prueba: «En el supuesto examinado, la recurrente afirma que el primero de sus administradores, D. Fausto, desempeñaba funciones de director técnico y de producción, incluyendo las relacionadas con la ejecución de obra pública y privada, así como de construcción de carreteras, urbanizaciones, canalizaciones, movimientos de tierras y afirmado, conservación y mantenimiento posterior, y de organización de personal. También según la actora, la administradora D.^a Alejandra se encargaba de la dirección financiera de la empresa, incluyendo trabajos de gestión laboral, gestión bancaria y contable y gestión de clientes (...) en su conjunto, sustancialmente, (tales prestaciones de servicios) no se distancian de las atribuidas por los estatutos sociales de la actora al órgano de dirección, como las de celebración de toda clase de actos y contratos y contratar y separar empleados, no constando que fuesen distintas de las de gerencia o dirección de la empresa, las que pudieran denominarse de alta dirección, derivadas del ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la entidad y relativas a sus objetivos generales» (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sala de lo Contencioso, Sede: Sevilla, de fecha 8 de marzo de 2022, recurso 367/2020).

En cuarto lugar, si nos encontramos en un supuesto diametralmente diferente al tratado anteriormente, este es, en el que se cumplen las disposiciones mercantiles relativas a la retribución de los administradores, según se dispone en los artículos 217 a 220 de la LSC, la deducción de estas retribuciones debería ser considerada gasto deducible, sin más. Esto es, sin necesidad ni tan siquiera de probar la efectiva realización de servicios por parte de los administradores, puesto que esta actividad ya estaría ínsita en la que le corresponde estatutariamente²⁸. Recordemos que el propio Tribunal Supremo ha establecido como doctrina, para descartar su encaje con los conceptos de donación y liberalidad, que la retribución de los administradores tiene por objeto el enriquecimiento de la empresa²⁹.

A fortiori, esta última conclusión también puede tener su sustento en el respeto al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española, tal como lo ha constatado la doctrina científica y la jurisprudencia más reciente³⁰.

Ilustrativo resulta en esta conclusión, para poner punto final a este trabajo, el pasaje que encontramos en la STS 875/2023, de 27 de junio de 2023 (recurso 6442/2021), en el que, a nuestro modo de ver, se resume el sentir que durante casi dos décadas ha latido en el pensar de muchos contribuyentes legos en el derecho tributario. La Sala lo hace, en su Fundamento de Derecho Sexto, bajo el

²⁸ En numerosos preceptos de la LSC se establecen las facultades y deberes que competen a los administradores, así como las responsabilidades que derivan de su ejercicio. A título general, el artículo 209 de la LSC establece lo siguiente: «Competencia del órgano de administración. Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley».

²⁹ STS 546/2025, de 9 de mayo de 2025 (recurso 6392/2022). Adviértase, no obstante, como acuña el TS en esta Sentencia, que podría generar algún tipo de controversia la concurrencia en la misma persona del cargo de administrador con el de socio de la entidad. En estos casos, una retribución más acorde con la participación societaria que con el ejercicio de sus funciones podría calificarse como retribución de fondos propios. La administración tributaria tendría la carga, en estos casos, parafraseando lo sentenciado por el Alto Tribunal, de «alegarlo y justificarlo» sin que esto «pueda inferirse, sin mayor prueba, de esa doble condición».

³⁰ *Vid.*, entre otros, PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «Los gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades: la retribución de los administradores», en la obra colectiva: *La tributación en el Impuesto sobre Sociedades*, dirigida por Isaac Merino Jara, La Ley, 2024, p. 375; MARÍN BENÍTEZ, G., «La doctrina del vínculo y la deducibilidad fiscal de la retribución pagada al administrador social. Evolución de la jurisprudencia de la Sala Tercera sobre la cuestión», Labos: Revista de Derecho del Trabajo y Protección Social, Vol. 6, núm. 1, 2025, p. 263. Por lo que respecta a la doctrina jurisprudencial, la STS 546/2025, de 9 de mayo de 2025 (recurso 6392/2022) expresa lo siguiente: «La actuación de la Administración tributaria no tiene por objeto la defensa de los socios minoritarios, a los que el ordenamiento jurídico ofrece cauces suficientes para la defensa de sus intereses; sino la tributación justa conforme al principio de capacidad económica, objetivo que difícilmente puede conseguirse no permitiendo la deducción de un gasto que se considera necesario para el funcionamiento de la empresa». En este hilo interpretativo también cabe destacar las referencias que encontramos en las STS 950/2022, de 6 de julio de 2022 (6278/2020) y, en particular, en la STS 734/2024, de 30 de abril de 2024 (recurso 7481/2022), al tratar la contextualización de la noción de gasto no deducible, advierte: «A estos efectos, siempre sin perder de vista la referencia al principio de capacidad económica, cobran especial trascendencia las deducciones y, en particular, por lo que interesa a este recurso, los gastos deducibles».

título «Sobre la desproporción entre el eventual incumplimiento de la norma mercantil y la exclusión absoluta de toda deducción de la retribución, incluida la proveniente de la relación de alta dirección». Y dice: «La tesis de la sentencia *a quo* –según aduce el recurso de casación– supone por tanto legitimar un enriquecimiento injusto de la Administración, que rechaza la deducibilidad de un gasto contabilizado, con causa onerosa y correlacionado con los ingresos, con la excusa del incumplimiento de las normas mercantiles que, además, como se ha dicho al comienzo de este apartado, ni siquiera existe. Al tiempo que la misma Administración percibe como IRPF los rendimientos obtenidos –como liberalidad– por los administradores. Nada puede ser al mismo tiempo una cosa y su contraria».

BIBLIOGRAFÍA

- FALCÓN Y TELLA, R.: «Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 (RJ 2009, 59) y 3991/2004: compatibilidad de la condición de administrador con la de trabajador, provisión por depreciación de las participaciones en una sociedad transparente, e imputación del mayor gasto derivado de las actas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2009.
- GARCÍA NOVOA, C.: «La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009.
- MAGRANER MORENO, F. J.: «A vueltas con la retribución de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, núm. 222, 2009.
- «Un “esperado” giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, núm. 256, 2012.
- «La elaboración por la jurisprudencia del concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades», *Civitas REDF*, núm. 71, 1991.
- «La factura completa como medio de prueba (juicio crítico sobre su encaje constitucional)», *Revista Tributaria y Financiera*, núm. 21, 1992.
- «La justificación del gasto en el Impuesto sobre Sociedades: la factura completa como medio de prueba», *Civitas REDF* núm. 74, 1993.
- «Las retribuciones satisfechas a los socios-trabajadores: la realidad del Derecho debe imponerse», *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero 1997.
- MARÍN BENÍTEZ, G.: «Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 353-354, 2012.
- «La doctrina del vínculo y la deducibilidad fiscal de la retribución pagada al administrador social. Evolución de la jurisprudencia de la Sala Tercera sobre la cuestión», *Labos: Revista de Derecho del Trabajo y Protección Social*, Vol. 6, núm. 1, 2025.

■ ESTUDIOS EN MEMORIA DE ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Los gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades: la retribución de los administradores», en la obra colectiva: *La tributación en el Impuesto sobre Sociedades*, dirigida por Isaac Merino Jara, La Ley, 2024.

PEDREIRA MENÉNDEZ, A.: «La retribución de los administradores y consejeros: gratuidad estatutaria del cargo e Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 373, abril, 2014.

CAPÍTULO 19

LA DEPRECIACIÓN COMO ELEMENTO CONSTITUTIVO DE LA BASE IMPONIBLE DE LA TASA DE OCUPACIÓN DE OBRAS E INSTALACIONES PORTUARIAS: ANÁLISIS NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ
ROSA M.^a GALÁN SÁNCHEZ

Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Marco normativo y antecedentes de la controversia. 2.1 La regulación de la base imponible en el artículo 175.c) del TRLPMM. 2.2 La interpretación restrictiva del TEAC: la tesis de la depreciación como sustraendo. 2.3 La jurisprudencia reciente: corrección del Tribunal Superior de Justicia. 3. Análisis de la interpretación literal del artículo 175. c) del TRLPMM. 3.1 El valor semántico de la conjunción copulativa «y». 3.2 La permanencia de los valores como elemento confirmatorio. 4. La interpretación sistemática: integración con el artículo 176.1. c) y los principios de autosuficiencia económica. 4.1 La estructura bifurcada de tipos de gravamen y su significado constitutivo. 4.2 Los principios de autosuficiencia económica y cobertura de costes en la Ley de Puertos. 4.3 La coherencia sistemática con el artículo 163 del TRLPMM: principio de cobertura de costes y rendimiento razonable. 4.4 Correlación con la Ley de Tasas y Precios Públicos: el principio de equivalencia. 5. La interpretación teleológica: función económica de la depreciación en el dominio público. 5.1 El análisis económico: quién soporta la depreciación. 5.2 El análisis

normativo: reversión y autosuficiencia. 6. La jurisprudencia como confirmación: STSJ País Vasco 2023 y SSTSJ Galicia 2025. 6.1 La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 2023. 6.2 Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2025. 7. Análisis crítico de la interpretación restrictiva y sus inconsistencias. 7.1 Las resoluciones del TEAC: argumentos insuficientemente fundamentados. 7.2 El problema de la «base imponible decreciente»: incompatibilidad con el mandato de permanencia. 8. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La determinación de la base imponible en materia de tasas constituye una cuestión fundamental en el ordenamiento tributario español, especialmente cuando se trata de tributos causales cuya esencia reside en la equivalencia entre la contraprestación y el servicio o utilidad proporcionados.

En este contexto, el análisis de la tasa de ocupación de obras e instalaciones del dominio público portuario revela una de las controversias más significativas en la jurisprudencia y la doctrina administrativa de los últimos años: el papel que debe desempeñar el concepto de depreciación en la integración de la base imponible de esta tasa.

La cuestión, aunque aparentemente técnica, proyecta sus efectos sobre principios fundamentales del sistema tributario español, particularmente sobre los principios de capacidad económica, equivalencia de las tasas, autosuficiencia económica del sector público portuario, y legalidad tributaria.

El artículo 175.c) del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre (en adelante, TRLPMM), establece que la base imponible de esta tasa está integrada por «el valor de las infraestructuras, superestructuras e instalaciones» y «el valor de su depreciación anual». Esta redacción aparentemente sencilla ha generado una interpretación dual en la jurisprudencia administrativa y contencioso-administrativa: mientras algunas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) sostienen que la depreciación debe restarse del valor de las instalaciones, las sentencias más recientes de los Tribunales Superiores de Justicia del País Vasco y Galicia mantienen que la depreciación debe sumarse a dicho valor.

El presente capítulo se propone analizar exhaustivamente esta cuestión desde una perspectiva sistemática, examinando la literalidad de la norma, su integración con el resto del ordenamiento tributario portuario, y los principios

que fundamentan tanto el régimen económico del sistema portuario como la teoría general de las tasas en el derecho tributario español.

2. MARCO NORMATIVO Y ANTECEDENTES DE LA CONTROVERSIA

2.1 La regulación de la base imponible en el artículo 175.c) del TRLPMM

El artículo 175.c) del TRLPMM, en su párrafo segundo, estipula que en el supuesto de ocupación de obras e instalaciones, «el valor del bien de dominio público ocupado estará integrado por los siguientes conceptos: 1.º El valor de los terrenos y de las aguas ocupados. 2.º El valor de las infraestructuras, superestructuras e instalaciones, en el momento de otorgamiento de las mismas, calculado sobre la base de criterios de mercado, y el valor de su depreciación anual».

Este precepto se complementa, de forma inseparable, con el artículo 176.1.c) del mismo TRLPMM, que establece los tipos de gravamen aplicables a cada componente de la base imponible. La norma prevé, consistentemente, la aplicación de tipos diferenciados para cada elemento: un tipo reducido (entre el 3,5 y el 7,5 por ciento) para el valor de terrenos, aguas e instalaciones, y un tipo del 100 por ciento para el valor de la depreciación anual. Esta estructura de gravamen bifurcado constituye un elemento fundamental para la correcta interpretación de la norma, como se verá más adelante.

Conforme a la doctrina básica sobre la estructura de las obligaciones tributarias, expuesta por Sainz de Bujanda¹, la base imponible constituye la magnitud que refleja la intensidad con la que se manifiesta la capacidad económica del sujeto pasivo, y debe estar integrada por aquellos elementos que, según la ley, revelen esa capacidad en relación con el hecho imponible concreto. En el caso de las tasas portuarias de ocupación, esa capacidad económica se pone de manifiesto no solo en la utilidad derivada de la ocupación privativa del dominio público, sino también en el consumo o depreciación de los bienes que integran ese dominio público.

2.2 La interpretación restrictiva del TEAC: la tesis de la depreciación como sustraendo

Desde hace más de una década, el TEAC ha mantenido una posición consistente, según la cual la depreciación anual debe restarse del valor de las

¹ SAINZ DE BUJANDA, F., *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*. En *Hacienda y Derecho*. Vol. III. Instituto de Estudios Políticos, 1957.

instalaciones para determinar la base imponible. Esta posición se refleja en resoluciones tales como la de 13 de mayo de 2013 (RG 4257/2013) y la de 11 de junio de 2015 (RG 6195/2014), en las cuales el TEAC argumenta que «el valor de la depreciación de las instalaciones constituye un criterio que, ope legis, pondera necesariamente el valor de las instalaciones que conforman el valor del bien», concluyendo que, por esta razón, aquella debe deducirse de la base imponible.

Esta interpretación, que fue secundada por algunas sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de febrero, 27 de marzo y 3 de abril de 2017 (recursos 529/2015, 532/2015 y 530/2015 respectivamente), se basa en una lógica contable que, a juicio de sus defensores, indicaría que la depreciación es un elemento minorador del valor neto del activo. Sin embargo, como se verá, esta lógica contable resulta completamente inaplicable al ámbito de las tasas tributarias sobre la utilización del dominio público, donde los sujetos pasivos no son propietarios de los bienes, sino meros usuarios de los mismos.

2.3 La jurisprudencia reciente: corrección del Tribunal Superior de Justicia

La interpretación del TEAC ha sido rectificada de forma significativa por las sentencias más recientes de los Tribunales Superiores de Justicia, particularmente por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 2023 (rec. 130/2022) y, especialmente, por las seis Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2025 (recursos 249/2025 a 254/2025). Estas resoluciones adoptan una posición clara: la depreciación debe sumarse a la base imponible, no restarse de ella, y esta conclusión se fundamenta tanto en la literalidad de la norma como en los principios que informan el régimen económico del sistema portuario español.

3. ANÁLISIS DE LA INTERPRETACIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 175. C) DEL TRLPMM

3.1 El valor semántico de la conjunción copulativa «y»

La primera aproximación a la cuestión debe partir de la interpretación literal de la norma, conforme a los criterios hermenéuticos consagrados en el artículo 3.1 del Código Civil español. El artículo 175.c) del TRLPMM estable-

ce que el valor del bien de dominio público ocupado estará «integrado por» varios conceptos, entre ellos «el valor de las infraestructuras, superestructuras e instalaciones» y «el valor de su depreciación anual».

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la conjunción «y» se utiliza «para unir palabras o cláusulas en concepto afirmativo». Esta función afirmativa resulta determinante para la interpretación del precepto: la utilización de esta conjunción copulativa implica, por su propia naturaleza gramatical, que ambos componentes se adicionan entre sí. Si el legislador hubiese querido expresar que la depreciación minorara el valor de las instalaciones, habría utilizado expresiones tales como «menos», «disminuido por», «minorado en», o incluso habría colocado un signo negativo de forma explícita.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 2023 subraya este argumento con claridad: la norma emplea el verbo «integrar» cuando define el valor del bien de dominio público ocupado. Según el diccionario académico, «integrar» significa «constituir un todo» o «hacer que algo pase a formar parte de un todo». La integración de múltiples elementos en una magnitud única implica necesariamente su suma, no su resta. Si los valores de terrenos, aguas e instalaciones se integran en la base imponible mediante adición, resulta lógicamente inconsistente afirmar que el valor de la depreciación, que forma parte de esa misma integración, se reste de ella.

3.2 La permanencia de los valores como elemento confirmatorio

El artículo 175.c) del TRLPMM, en su párrafo segundo, establece que tanto el valor de las instalaciones como el de la depreciación anual «permanecerán constantes durante el período concesional». Este requisito de permanencia no es un elemento nimio o secundario de la regulación, sino que constituye un aspecto fundamental para la configuración de la obligación tributaria. La razón de esta exigencia radica, precisamente, en que ambos valores se integran en la base imponible mediante adición.

Si la depreciación se restase del valor de las instalaciones, la base imponible sería progresivamente decreciente a lo largo de la vida de la concesión, hasta alcanzar un valor de cero al final del período, cuando los bienes se encuentren completamente amortizados. Esta dinámica decreciente resultaría absolutamente incompatible con la exigencia legal de permanencia. Por el contrario, cuando la depreciación se suma a la base imponible, ésta mantiene

una estructura estable y constante a lo largo del tiempo, de conformidad con lo dispuesto en la ley.

La interpretación que sostiene que la permanencia se predica únicamente de los valores individuales (instalación y depreciación), pero no de la base imponible resultante de su operación contable (resta), carece de fundamentación normativa y constituye un ejercicio de forzamiento interpretativo que vulnera la claridad de la disposición legal.

4. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA: INTEGRACIÓN CON EL ARTÍCULO 176.1. C) Y LOS PRINCIPIOS DE AUTOSUFICIENCIA ECONÓMICA

4.1 **La estructura bifurcada de tipos de gravamen y su significado constitutivo**

Resulta imposible interpretar correctamente el artículo 175.c) del TRL-PMM sin considerarlo en su conexión indisoluble con el artículo 176.1.c) del mismo cuerpo legal. Este último precepto establece que «De acuerdo con lo dispuesto en el título de otorgamiento, en el supuesto de ocupación de obras e instalaciones» se aplicarán, entre otros, los siguientes tipos de gravamen:

«1.º Actividades portuarias relacionadas con el intercambio entre modos de transporte: el 5,5 por ciento del valor de los terrenos y del espacio de agua, el 3,5 por ciento del valor de las obras e instalaciones y el 100 por ciento del valor de la depreciación anual asignada».

Esta estructura de tipos bifurcados es profundamente significativa. El legislador portuario ha establecido, de forma deliberada, dos categorías de tipos de gravamen aplicables a componentes distintos de la base imponible: un tipo reducido (entre 3,5 y 7,5 por ciento) para la instalación misma, y un tipo del 100 por ciento para la depreciación anual. Esta diferenciación solo resulta coherente lógicamente si ambos componentes forman parte de la base imponible de forma aditiva.

Si la depreciación se restase del valor de las instalaciones para obtener la base imponible reducida que fuese objeto de gravamen, resultaría físicamente imposible aplicar un tipo de gravamen específico del 100 por ciento a la depreciación. En efecto, si la base imponible fuese Instalaciones – Depreciación, esta resultante única no podría escindirse nuevamente para aplicar tipos diferenciados a sus componentes supuestamente restados. El tipo del 100 por cien-

to quedaría sin objeto de aplicación, convirtiéndose en una disposición normativa vacía de significado.

Esta antinomia irresoluble revela, de forma concluyente, que la interpretación correcta es aquella que mantiene la integridad de ambos componentes dentro de la base imponible, aplicando a cada uno de ellos el tipo de gravamen que la ley expresamente les asigna. La base imponible, por tanto, debe ser igual a: (Terrenos y aguas × Tipo A) + (Instalaciones × Tipo B) + (Depreciación anual × 100 %). Solo esta estructura interpretativa permite dar pleno sentido normativo a la disposición legal.

4.2 Los principios de autosuficiencia económica y cobertura de costes en la Ley de Puertos

El régimen económico del sistema portuario español se fundamenta sobre varios principios rectores, los cuales se encuentran expresamente enumerados en los artículos 156 y 163 del TRLPMM.

El artículo 156.1 establece que «el régimen económico de los puertos de titularidad estatal será el que se determine en esta ley, respondiendo al principio de autosuficiencia económica del sistema portuario en su conjunto y de cada una de las Autoridades Portuarias, en un marco de autonomía de gestión económico-financiera».

Este principio de autosuficiencia económica no es una mera aspiración programática, sino un mandato imperativo que vincula la configuración del sistema de ingresos tributarios del sector portuario. En concreto, el artículo 156.2 del TRLPMM especifica que «Los ingresos por las actividades ordinarias del sistema portuario y de cada una de las Autoridades Portuarias deberán cubrir, al menos, los siguientes conceptos: (...) c) La depreciación de sus bienes e instalaciones».

Esta disposición legal no deja margen para la ambigüedad: los ingresos derivados de las tasas portuarias, particularmente de la tasa de ocupación de obras e instalaciones, deben incluir y cubrir el costo representado por la depreciación de los bienes que integran el dominio público portuario. No se trata de un elemento contingente o residual, sino de un componente esencial del cálculo de los ingresos necesarios para la autosuficiencia del sistema.

La consecuencia lógica de este mandato legal es inequívoca: si la ley exige que los ingresos por tasas cubran la depreciación, y la ley simultáneamente establece que la depreciación forma parte de la base imponible de la tasa de ocupación, esta última debe integrarse en la base imponible de forma

aditiva, permitiendo que el tipo del 100 por ciento aplicable a la depreciación genere un ingreso que, precisamente, cubra ese costo de depreciación que la ley exige que sea cubierto.

4.3 La coherencia sistemática con el artículo 163 del TRLPMM: principio de cobertura de costes y rendimiento razonable

El artículo 163 del TRLPMM, titulado «Criterios para la fijación de las tasas», establece que «en cada Autoridad Portuaria, las tasas deberán cubrir los gastos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, las cargas fiscales, la depreciación de sus bienes e instalaciones, sus obligaciones financieras y un rendimiento razonable sobre el activo no corriente neto medio del ejercicio».

Esta disposición refuerza de forma determinante la conclusión anterior. El legislador estatal ha considerado que la cobertura de la depreciación constituye un elemento integrante del conjunto de costes que las tasas deben financiar. No se trata de un elemento marginal o discrecional, sino de un componente que integra la determinación del nivel mínimo de tributación necesario para garantizar la viabilidad financiera del sistema portuario estatal.

Si se adoptase la interpretación de que la depreciación minoraría la base imponible, se produciría una contradicción normativa insalvable: la ley exigiría que los ingresos cubran la depreciación (art. 156.2.c y artículo 163), pero simultáneamente establecería un mecanismo de cálculo de la base imponible (restar la depreciación) que impediría que esos ingresos alcanzasen el nivel requerido. El resultado sería una imposibilidad legal de cumplimiento del mandato de autosuficiencia.

La interpretación adecuada requiere, por tanto, que la depreciación se sume a la base imponible, de modo que el tipo del 100 por ciento aplicable a este componente genere un ingreso específicamente destinado a cubrir ese costo de depreciación que la ley expresamente ordena que sea cubierto. De este modo, la estructura tributaria realiza coherentemente el mandato legal de autosuficiencia económica.

4.4 Correlación con la Ley de Tasas y Precios Públicos: el principio de equivalencia

El artículo 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, establece el «principio de equivalencia», según el cual «las tasas tenderán a

cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible». Este principio, aunque no tiene rango constitucional explícito, constituye un elemento fundamental en la teoría de las tasas dentro del ordenamiento tributario español.

El principio de equivalencia, conforme a la construcción doctrinal desarrollada por autores como Sainz de Bujanda² y posteriormente elaborada por otros³, implica que existe una relación de contraprestación entre el tributo y la utilidad que del gasto público se deriva. No se trata meramente de una disposición técnica de carácter recaudatorio, sino de una exigencia de rango constitucional que refleja la naturaleza sinalagmática y bilateral de la relación tributaria que caracteriza a estos tributos causales.

La significación del principio radica en que opera como conexión esencial entre la prestación de un servicio o realización de una actividad por la Administración pública y la obligación tributaria del sujeto pasivo. A diferencia de los impuestos, que presentan una naturaleza unilateral y carecen de contraprestación directa, las tasas se fundamentan en la idea de que existe una equivalencia entre la utilidad derivada del servicio público prestado y la carga tributaria impuesta⁴. Esta relación de contraprestación proporcional constituye, en definitiva, el rasgo distintivo que justifica la imposición de estas figuras tributarias.

La Ley 8/1989 estableció el primer marco legal sistematizado para el régimen de tasas, incorporando explícitamente el principio de equivalencia como criterio conformador de la cuantificación de estas prestaciones pecuniarias. Posteriormente, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), profundizó en esta regulación a través del artículo 24.2, que preceptúa que el importe de las tasas «no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida».

Esta formulación dual del artículo 24.2 del TRLRHL refleja la distinción doctrinal entre dos modalidades del principio de equivalencia. En este sentido, Pagès i Galtés, ha precisado que, si bien es habitual utilizar indistintamente los términos «equivalencia», «beneficio» y «cobertura de costes», es posible y conveniente dotarles de contenido propio diferenciado⁵. De esta forma, puede

² *Hacienda y Derecho*. Vol. III. Instituto de Estudios Políticos, 1957.

³ Entre otros, HERRERA MOLINA, P. M., – «Metodología del Derecho Financiero y Tributario» IEF (2001), p. 115, que acuña el término «Principio de provocación de costes».

⁴ CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, 2020 (31.ª edición), pp. 456-487.

⁵ PAGÈS I GALTÉS, J., «Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales». *Revista Tributos Locales*, 1999, pp. 47-52.

hablarse de un principio de equivalencia de coste, que relaciona la tasa con los costes en que incurre la Administración para la provisión del servicio o actividad, y de un principio de equivalencia de beneficio, que se vincula al beneficio específico que obtiene el obligado tributario al utilizar privativamente el dominio público o recibir el servicio.

El Tribunal Supremo ha corroborado esta fundamentación en múltiples pronunciamientos, declarando que el principio de equivalencia constituye «en cierta medida, una exigencia constitucional». En sentencia de 12 de marzo de 1998 (recurso de casación 3161/1992), estableció el criterio jurisprudencial de que «la equivalencia entre el coste del servicio y la tasa no tiene necesariamente que ser total en cada ejercicio, sino razonablemente fundado en el conjunto de lo previsible», permitiendo así una cierta flexibilización en su aplicación que armoniza seguridad jurídica y eficiencia administrativa.

El fundamento jurídico más profundo del principio de equivalencia reside en la concepción de la tasa como prestación de carácter sinalagmático, donde existe una relación de contraprestación entre el ente público y el sujeto pasivo. Esta característica la diferencia radicalmente de los impuestos, que presentan una estructura unilateral sin contraprestación directa. Como ha señalado la doctrina tributaria de Sainz de Bujanda, la base imponible en estos tributos debe determinarse en función de conceptos jurídicos que reflejen la realidad económica de la relación causal existente⁶.

En el caso específico de las tasas de ocupación del dominio público portuario, la utilidad para el concesionario es doble:

– En primer lugar, la posibilidad de realizar una actividad comercial exclusiva sobre el bien de dominio público, obteniendo beneficios que el mercado privado habría generado con costos mucho mayores. Esta utilidad es com-

⁶ SAINZ DE BUJANDA, F., «Determinación de bases imponibles», en *Hacienda y Derecho* (Vol. III). Instituto de Estudios Políticos, Madrid. El corolario de la operatividad de este principio es que en la cuantificación de las tasas confluye necesariamente con los demás principios que inspiran el sistema tributario previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española, singularmente con el principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional ha avanzado en esta dirección, abandonando posiciones anteriores que negaban la aplicabilidad del principio de capacidad económica a las tasas. La jurisprudencia constitucional actual establece que «las tasas se basan en el principio de equivalencia, sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad» (por todas, STC 63/2019, de 9 de mayo). Esta confluencia de principios ha generado una arquitectura normativa compleja pero coherente: el principio de equivalencia fija el límite máximo de la tasa (equivalencia de coste), mientras que, dentro de ese límite, el reparto individual puede modularse conforme a criterios de capacidad económica e igualdad, siempre que tales criterios estén objetivados, sean razonables y se efectúen con pautas de proporcionalidad. Como ha razonado el Tribunal Supremo, «una vez respetado el límite máximo derivado del coste total del conjunto de servicios, el reparto individual de la tasa puede ser desigual mediante su modulación con criterios de capacidad económica» (entre otras, en STS 98/2019, de 31 de enero o STS 3868/2020, de 5 de noviembre).

pensada por el tipo de gravamen reducido (entre 3,5 y 7,5 por ciento) aplicado al valor de las instalaciones.

– En segundo lugar, el concesionario tiene el beneficio de utilizar de forma intensiva las instalaciones durante el período concesional, disfrutando de las rentas que estas generan. Pero este uso intensivo provoca el consumo y depreciación de los bienes, de modo que al final del período concesional, cuando los bienes revierten a la Administración Portuaria, estos se encuentran significativamente devaluados. Esta depreciación representa un costo real para la Administración Portuaria, quien deberá acometer inversiones para restaurar o reponer los bienes a su estado inicial. Esta segunda utilidad, que la doctrina denomina «uso consuntivo», debe ser compensada mediante el componente específico de la tasa (el 100 por ciento de la depreciación anual).

La interpretación restrictiva del TEAC, que sostiene que la depreciación debe restarse, conduciría a que ni siquiera se cubriese el costo real del servicio, en abierta contradicción con el principio de equivalencia consagrado en la ley.

Conforme a esta interpretación, un concesionario que utiliza intensivamente las instalaciones durante diez años, provocando su total depreciación, pagaría una tasa cada vez menor a lo largo del tiempo (porque su base imponible disminuiría cada año), hasta llegar a pagar prácticamente nada en los últimos años de la concesión. Esto resultaría en una ruptura del equilibrio sinalagmático que debe caracterizar a toda relación tributaria de carácter causal.

5. LA INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA: FUNCIÓN ECONÓMICA DE LA DEPRECIACIÓN EN EL DOMINIO PÚBLICO

5.1 El análisis económico: quién soporta la depreciación

Un aspecto fundamental que la interpretación teleológica debe considerar es la cuestión de quién soporta económicamente la depreciación del bien. La teoría financiera, así como la contabilidad tanto privada como pública, distingue claramente entre el sujeto que es titular de un bien (y que por tanto sufre la pérdida de valor derivada de su depreciación) y el sujeto que tiene un derecho de uso temporal sobre el mismo.

La situación jurídica de un concesionario de bienes portuarios es análoga a la de un arrendatario de bienes inmuebles en el sector privado. Imaginemos un caso de arrendamiento de un local comercial con instalaciones: el arrendador es el titular del bien, soporta la depreciación de las estructuras, y contable-

mente puede practicar amortizaciones técnicas sobre esos bienes. El arrendatario, por su parte, disfruta de la capacidad generadora de rentas del bien, pero no es el titular del mismo.

Si el arrendador, durante los diez años de vigencia del arrendamiento, realiza amortizaciones contables por el total de las instalaciones, nadie sustentaría que el arrendatario deba recibir una deducción progresiva en la renta mensual que paga al arrendador. Ello sería absurdo desde cualquier perspectiva de justicia conmutativa o económica. El arrendatario no se beneficia de la amortización contable; este es un mecanismo exclusivamente destinado para permitir que el arrendador deduzca el gasto de depreciación en su base imponible del impuesto sobre la renta.

Precisamente este mismo razonamiento debe aplicarse al caso de las tasas portuarias. La Autoridad Portuaria (en adelante, AP) es la titular del dominio público. La depreciación de las instalaciones es soportada económicamente por la AP, que recibirá bienes completamente devaluados al final de la concesión. El concesionario no soporta la depreciación: simplemente usa intensivamente los bienes durante el período concesional, obteniendo beneficios de ese uso.

El argumento invocado por el TEAC (que apela a una «lógica contable y fiscal») resulta, por tanto, completamente invertido. La lógica contable y fiscal correcta conduce precisamente a la conclusión contraria a la que el TEAC sustenta: la depreciación no debe beneficiar al usuario (con una reducción de su carga tributaria), sino que debe ser compensada mediante el componente específico de la tasa (el 100 por ciento de la depreciación anual).

5.2 El análisis normativo: reversión y autosuficiencia

Conforme al régimen jurídico de las concesiones portuarias, los bienes del dominio público portuario revieren a la Administración al término de la concesión. Esta reversión está prevista en el artículo 120 y ss. del TRLPMM. El significado jurídico de la reversión es que la AP recupera la titularidad de los bienes, pero estos se encuentran en un estado de conservación significativamente menor al que tenían en el momento del otorgamiento de la concesión.

Esta realidad económica y jurídica genera un costo real para la AP. Al término de la concesión, si la AP desea seguir utilizando las instalaciones para funciones portuarias, deberá acometer trabajos de reparación, restauración o, en su caso, sustitución de las instalaciones completamente depreciadas. Este

costo de reposición es equivalente, en gran medida, al valor de la depreciación acumulada a lo largo de la concesión.

El mecanismo de cobertura de este costo se realiza, precisamente, mediante la inclusión de la depreciación anual en la base imponible de la tasa, con aplicación del tipo del 100 por ciento. De este modo, el concesionario realiza una contribución anual a un fondo que, acumulado a lo largo de los años, permitirá a la AP financiar la reposición de los bienes. Este mecanismo asegura la autosuficiencia financiera del sistema portuario, permitiendo que cada AP disponga de los recursos necesarios para mantener y restaurar su patrimonio de infraestructuras.

Si se adoptase la interpretación restrictiva, este mecanismo de financiación colapsaría. La AP carecería de ingresos suficientes para financiar la reposición de las instalaciones, y se vería compelida a solicitar financiación externa (endeudamiento o subsidios públicos). Esto incumpliría directamente el mandato de autosuficiencia económica establecido en el artículo 156.1 del TRLPMM.

6. LA JURISPRUDENCIA COMO CONFIRMACIÓN: STSJ PAÍS VASCO 2023 Y SSTSJ GALICIA 2025

6.1 **La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 2023**

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 2023 (recurso 130/2022) representa un hito fundamental en la jurisprudencia contencioso-administrativa relativa a tasas portuarias. Esta sentencia, emanada del tribunal competente para las cuestiones de legalidad tributaria en el territorio histórico del País Vasco, adopta de forma firme la interpretación que sostiene que la depreciación debe sumarse a la base imponible.

En su Fundamento Jurídico tercero, la sentencia rechaza con claridad la tesis del TEAC: «la redacción del precepto es clara en cuanto a que la base imponible de la tasa está constituida por el valor del bien de dominio público ocupado, y este a su vez está integrado por los citados conceptos, entre los que se incluye el valor de depreciación anual. La propia norma recoge los criterios con arreglo a los cuales las Autoridades Portuarias realizarán el cálculo, no solo del valor de las obras e instalaciones, sino también del valor de su depreciación».

De particular importancia resulta el análisis que esta sentencia realiza sobre la analogía con el derecho privado. La sentencia señala que: «No se trata en este caso de la amortización contable del bien, que como facultad técnica y fiscal es tan ajena al concesionario como lo sería, por ejemplo, al arrendatario de un inmueble privado. Se trata del gravamen tributario que debe soportar quien disfruta y emplea con plena exclusividad y para sus propios fines un bien de dominio público».

Esta analogía con el derecho privado resulta particularmente esclarecedora. La sentencia enfatiza que, en el ámbito del derecho privado de arrendamientos, la amortización contable del inmueble nunca se traduce en una reducción de la renta que el arrendatario paga al arrendador. El arrendador utiliza la amortización fiscal para reducir su propio impuesto sobre la renta, pero el arrendatario permanece ajeno a este mecanismo. La aplicación de esta lógica al ámbito de las tasas tributarias sobre el dominio público es directa: la depreciación del bien portuario no debe reducir la carga tributaria del concesionario, sino que debe constituir un componente aditivo que garantice que la Administración Portuaria recupere el valor del bien consumido.

6.2 Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2025

Las seis sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de marzo de 2025 (recursos 249/2025 a 254/2025) representan una confirmación de especial relevancia en la línea jurisprudencial que sostiene la suma de la depreciación. Estos pronunciamientos, que se refieren a cuestiones prácticamente idénticas a la de la STSJ del País Vasco, reafirman con rotundidad la interpretación correcta de la norma.

Las sentencias de Galicia subrayan que: «es consustancial con el hecho de que al finalizar el periodo de la concesión el valor de los bienes que revierten en la Administración ha sufrido un deterioro y una pérdida de valor que debe de pesar sobre el usuario y no sobre el titular del bien». Esta formulación pone el énfasis precisamente en el principio fundamental de justicia tributaria y económica: quien disfruta del uso intensivo de un bien debe asumir el costo del deterioro derivado de ese uso.

Estas sentencias también subrayan que: «solo de esta manera se podrá cumplir la finalidad que persigue la ley, de que el sistema portuario se autofinancie, haciendo que el régimen económico de los puertos de titularidad estatal responda al principio de autosuficiencia económica». Con esta afirmación,

los tribunales de Galicia conectan explícitamente la interpretación de la norma tributaria con los principios fundamentales que informan todo el régimen económico del sector portuario público.

7. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA Y SUS INCONSISTENCIAS

7.1 Las resoluciones del TEAC: argumentos insuficientemente fundamentados

Las resoluciones del TEAC que sostienen que la depreciación debe restarse (particularmente la RG 4257/2013 y RG 6195/2014) se fundamentan primordialmente en apelaciones a una genérica «lógica contable y fiscal» que nunca es explícitamente desarrollada. La resolución de 11 de junio de 2015 (RG 6195/2014) afirma que: «el valor de la depreciación de las instalaciones constituye un criterio que, *ope legis*, pondera necesariamente el valor de las instalaciones que conforman el valor del bien», pero sin explicar cuál es el mecanismo lógico por el cual una «ponderación» debe traducirse en una sustracción matemática.

La invocación de las sentencias de la Audiencia Nacional (SSAN de 2017, particularmente rec. 529/2015) tampoco añade fundamentación adicional. Estas sentencias adoptan la tesis del TEAC de forma prácticamente acrítica, utilizando fórmulas generales como la de que «la depreciación debe tenerse en cuenta» en la determinación de la base imponible, pero sin abordar cómo debe tenerse en cuenta ni por qué debe restar en lugar de sumar.

Una de las argumentaciones del TEAC que más claramente exhibe la debilidad de su posición es la referencia al artículo 1.4 de la Orden FOM/818/2004, de 24 de marzo. Esta orden, de rango reglamentario, establecería que «el valor del bien, a efectos de esta tasa, será cero una vez finalizada la vida útil asignada al mismo». Sobre esta base, el TEAC concluye que esto «necesariamente implica que se deduzca del valor de las infraestructuras, superestructuras e instalaciones el valor de las sucesivas depreciaciones anuales».

Sin embargo, esta argumentación adolece de un defecto fundamental: la Orden FOM/818/2004 ha sido en gran medida derogada o dejada sin efecto por las disposiciones del TRLPMM, que constituye un texto refundidor posterior (2011) de una mayor jerarquía normativa. El TRLPMM no contiene ninguna referencia a un «valor cero» del bien al final de su vida útil. Por el contrario, expresa claramente que la base imponible se integra por la suma de valores es-

pecíficos. No puede invocarse una disposición reglamentaria anterior de rango inferior para contradecir el sentido claro de una ley de rango superior posterior.

7.2 El problema de la «base imponible decreciente»: incompatibilidad con el mandato de permanencia

Un argumento de particular importancia, aunque a menudo pasado por alto en el debate doctrinal, radica en la incompatibilidad entre la interpretación restrictiva y el requisito legal de permanencia de valores establecido en el artículo 175.c) del TRLPMM. La ley ordena explícitamente que tanto el valor de las instalaciones como el de la depreciación anual «permanecerán constantes durante el período concesional».

Si se aceptase que la depreciación debe restarse para obtener la base imponible, entonces la base imponible sería cada año: Año 1: $(1000 - 200) = 800$; Año 2: $(1000 - 200) = 800$ (si se entiende que permanecen constantes los valores individuales); pero aplicando la lógica acumulativa que el TEAC implícitamente sostiene, la base imponible sería decreciente: Año 1: $(1000 - 200) = 800$; Año 2: $(800 - 200) = 600$; Año 3: $(600 - 200) = 400$, etc.

El TEAC ha intentado resolver esta dificultad argumentando que la permanencia se predica únicamente de los valores individuales, no de la base imponible resultante. Sin embargo, esta argumentación no puede sostenerse. El precepto dispone que «estos valores, que serán aprobados por la Autoridad Portuaria, permanecerán constantes durante el período concesional». La frase «estos valores» se refiere al «valor de las infraestructuras, superestructuras e instalaciones, en el momento de otorgamiento de las mismas, calculado sobre la base de criterios de mercado, y el valor de su depreciación anual». Ambos son valores que deben permanecer constantes.

Pero si permanecen constantes, y la base imponible es el resultado de sumarlos (como debe ser según la interpretación correcta), entonces la base imponible también permanece constante. Por el contrario, si la base imponible fuese el resultado de restar la depreciación acumulada del valor de las instalaciones (interpretación que el TEAC sugiere), entonces la base imponible sería progresivamente decreciente, lo cual estaría en abierta contradicción con el mandato de permanencia.

8. CONCLUSIONES

El análisis exhaustivo de la normativa, los principios que informan el régimen económico del sistema portuario español, y la jurisprudencia más re-

ciente conduce a la conclusión inequívoca de que la depreciación debe sumarse a la base imponible de la tasa de ocupación de obras e instalaciones portuarias, no restarse de ella.

Esta conclusión se fundamenta en múltiples bases normativas y principios. En primer lugar, la literalidad del artículo 175.c) del TRLPMM es clara: el precepto establece que la base imponible se integra por diversos valores, incluyendo «la depreciación anual», utilizando la conjunción copulativa «y», que gramaticalmente implica adición, no sustracción.

En segundo lugar, el artículo 176.1.c) del mismo TRLPMM, que establece un tipo de gravamen del 100 por ciento específicamente para la depreciación anual, solo resulta coherente e interpretable si la depreciación forma parte de la base imponible de forma aditiva. Si se restase previamente, este tipo de gravamen quedaría sin objeto, generando una antinomia normativa imposible de resolver.

En tercer lugar, los principios de autosuficiencia económica (art. 156 TRLPMM) y de cobertura de costes de las tasas (art. 163 TRLPMM y artículo 7 Ley 8/1989) exigen que los ingresos derivados de las tasas sean suficientes para cubrir la depreciación de los bienes. Esta finalidad solo puede realizarse si la depreciación se suma a la base imponible, permitiendo que el tipo del 100 por ciento genere los ingresos necesarios.

En cuarto lugar, desde la perspectiva de la teoría económica y la lógica financiera, la depreciación constituye un costo real soportado por la Administración Portuaria (titular de los bienes), no por el concesionario (mero usuario). La justicia tributaria exige que el usuario asuma el costo de la depreciación derivada de su uso, particularmente cuando ese uso es intensivo y exclusivo.

Finalmente, la jurisprudencia más reciente, particularmente las sentencias del TSJ del País Vasco (2023) y las del TSJ de Galicia (2025), ha rectificado la interpretación anterior mantenida por el TEAC y algunas sentencias de la Audiencia Nacional, adoptando la posición que aquí se ha defendido.

En conclusión, la interpretación correcta del régimen tributario de la tasa de ocupación de obras e instalaciones portuarias requiere reconocer que la depreciación anual constituye un elemento constitutivo aditivo de la base imponible, gravado con un tipo específico del 100 por ciento, a fin de asegurar que los ingresos derivados de la tasa permitan a la Administración Portuaria cumplir con los mandatos legales de autosuficiencia económica y reposición de bienes al término de la concesión.

CUARTA PARTE

ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR

CAPÍTULO 20

EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LOS PLANES DE INSPECCIÓN EN EL SIGLO XXI

MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La evolución de los sistemas de planificación de las actuaciones inspectoras y su regulación actual. 2.1 El *Plan Nacional de Inspección* en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986. 2.2 La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y la publicidad de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección: la aparición del *Plan General de Control Tributario*. 2.3 La actual regulación de la planificación de las actuaciones inspectoras en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la normativa de desarrollo. 3. Consecuencias de la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección. 3.1 La inclusión del contribuyente en un plan de inspección como forma de inicio de la actividad de inspección. 3.2 La relevancia de la motivación para la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección: problemas que plantea su carácter reservado. 3.3 La doctrina del caso «BOSCO»: ¿una apuesta por la transparencia y la inteligibilidad algorítmica extensible a los procesos de selección de contribuyentes en el plan de inspección? 4. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Han transcurrido más de 20 años, desde que Ángel Aguallo publicara su monografía: «El contribuyente frente a los planes de inspección»¹. Como indicaba Fernando Pérez Royo en el prólogo a la citada obra, volvía a ponerse de manifiesto la calidad de un trabajo caracterizado por la honestidad intelectual que Ángel exhibía con enorme brillantez en todos sus estudios, la exhaustividad de sus planteamientos y la búsqueda del equilibrio en la argumentación entre la defensa del interés público y la de los derechos y garantías del contribuyente, cuestiones ambas que le interesaron durante toda su trayectoria académica y profesional.

Aquella magnífica monografía, que sigue siendo referente en la actualidad cuando se abordan temas relacionados con los planes de inspección, se situaba en un contexto temporal en el que la Hacienda pública se veía sometida a importantes cambios. Comenzaba a generalizarse el sistema de autoliquidación y la universalización de las relaciones fisco-ciudadano, circunstancias que impulsaron un importante cambio en el papel de una Administración tributaria que empieza a ser consciente de su imposibilidad para gestionarlo todo y controlar a cada uno de los obligados tributarios que se relacionan con ella. La comprobación, antes previa y exhaustiva, se transforma en un control *a posteriori* y «excepcional»².

Este cambio de la gestión en masa conlleva la necesidad de seleccionar entre millones de individuos, potenciales defraudadores, a quiénes van a ser objeto de actividades de obtención de información, comprobación, investigación e inspección buscando la máxima eficacia en la recuperación de lo defraudado. Ello determina que la actividad de selección se haga imprescindible y, que sobrevuele sobre ella el peligro de la discrecionalidad de la actividad administrativa. Aguallo Avilés se refería a «la sombra perenne de la arbitrariedad»³ que, si no se regula correctamente, puede acabar afectando a los derechos de los contribuyentes. En consecuencia, ante la necesidad de dar respuesta a la pregunta: ¿a quién debe inspeccionar la Administración? resulta imprescindible planificar la actividad inspectora a través de unos planes que, en el ámbito tributario, han ido adaptándose con el paso de los años a la estructura de la propia Administración tributaria, sobre todo tras la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)⁴. El objetivo que se persigue con

¹ Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994.

² Vid. AGUALLO AVILÉS, ob. cit., p. 215.

³ *Ibidem*, p. 27.

⁴ El artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (<https://www.BOE.es/eli/es/l/1990/12/27/31/con>), constituyéndose de forma efectiva el 1 de

esta planificación no es otro que obtener una mayor eficacia en la labor de los órganos de la inspección tributaria, por supuesto, sin olvidar la necesidad de alcanzar adecuadas cifras de recaudación.

La planificación de la actividad inspectora y, especialmente de los criterios de selección de los contribuyentes que van a ser objeto de inspección, trata de ser un remedio para garantizar que la decisión administrativa discrecional no incurra en arbitrariedad ni ilegalidad, sirviendo a la Administración como fundamento o motivación de sus concretas decisiones inspectoras⁵. Pero por extraño que nos parezca, algunos de los problemas de esta planificación que manifestaba el profesor Aguillo Avilés en 1994, siguen sin solucionarse pues, pese a los cambios en la normativa que los regula, las referencias legales a estos instrumentos siguen siendo escuetas y, aunque se publiquen los criterios generales que informan el Plan Anual de Control Tributario, se mantiene el carácter reservado del contenido de los planes de inspección. Además, el hecho de que en estos últimos años se vengán utilizando herramientas tecnológicas y de inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria para definir perfiles de riesgos sobre los que tomar decisiones en estos procesos de selección de contribuyentes objeto de procedimientos de inspección, hace que se planteen nuevas cuestiones sobre el papel que estas herramientas deben jugar en esa toma de decisiones y, fundamentalmente, en la necesaria motivación que las justifiquen para su posterior control. Por ello, consideramos que merece interés dedicar estas páginas a analizar cuáles son los principales problemas que se plantean en el siglo XXI en relación con la planificación de las actuaciones inspectoras. Para comprender mejor esta nueva realidad que afrontamos, haremos una breve referencia en el siguiente apartado a la evolución de la regulación de los sistemas de planificación de las actuaciones inspectoras.

enero de 1992 por Orden del Ministerio de Hacienda de 25 de septiembre de 1991 ([https://www.BOE.es/eli/es/o/1991/09/25/\(1\)](https://www.BOE.es/eli/es/o/1991/09/25/(1))).

⁵ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, C., «Los planes de inspección», *Revista de Derecho Público, Teoría y Método*, 2025, pp. 7-40 (en especial p. 15). En este excelente trabajo, sintetiza aspectos básicos de la actividad de inspección administrativa que resultan aplicables a los órganos que ejercen la inspección en el ámbito tributario. Como actividad de la Administración, la actividad de inspección es el conjunto de actuaciones previstas en el ordenamiento para llevar a cabo funciones de comprobación o constatación del cumplimiento de la normativa vigente, se trata claramente de una actividad de limitación. Desde el punto de su naturaleza jurídica es una potestad, de ahí su carácter irrenunciable, pues la Administración inspecciona para garantizar que se cumple la legalidad, salvaguardando así los intereses generales y restableciendo la legalidad en el caso de que se detecten incumplimientos. Además, la inspección despliega otras funciones como la de prevención general, generando un efecto intimidatorio sobre los agentes del sector destinatario de las normas, que interiorizan que pueden ser inspeccionados en cualquier momento, y se plantean la intención de transgredir las normas.

2. LA EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS DE PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS Y SU REGULACIÓN ACTUAL

2.1 El Plan Nacional de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986

Hemos de remontarnos a 1986, para encontrarnos por primera vez con una preocupación expresa por la situación jurídica de los inspeccionables y los criterios de planificación de las actuaciones de la inspección, pero, no precisamente en la Ley General Tributaria que en aquel momento estaba en vigor⁶, sino en una norma reglamentaria. Aquella regulación reglamentaria fue criticada por Aguallo Avilés, al señalar que en 1986 el Gobierno «se desprende» con el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y regula en el capítulo II del Título I, artículos 18 y 19 la llamada «planificación de las actuaciones»⁷, refiriéndose en el Preámbulo de la norma a esta planificación como «criterio básico en el ejercicio de las funciones propias de la inspección de los tributos».

Esta regulación incipiente de la planificación supuso no solo el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino una referencia en la norma concreta acerca de qué titulares de órganos han de decidir en cada caso y de forma sucesiva o eslabonada los contribuyentes objeto de las actuaciones inspectoras. De este modo, la planificación se pone al servicio no solo de los fines de una correcta organización interna de la inspección, sino también del principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras.

Pero como críticamente indicaba el autor citado, del contenido de los citados artículos 18 y del 19 Reglamento General de Inspección («clases de planes»), «de regulación, lo que se dice regulación, no se puede hablar seriamente»⁸. No obstante, de dicho contenido al menos se desprende su ca-

⁶ En efecto, la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, no alude en ningún artículo a la posibilidad de planificar la actuación de la Inspección, lo que es lógico puesto que cuando se aprueba dicho texto no existía la necesidad de seleccionar a los que deberán ser inspeccionados. Tan solo se recoge en el artículo 10.j la regulación por ley de «la implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas».

⁷ El artículo 18 del citado Reglamento General de la Inspección de los Tributos, referido a la planificación de las actuaciones inspectoras disponía: «el ejercicio de las funciones propias de la inspección de los tributos se adecuará a los correspondientes planes de actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la iniciativa de los actuados de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad».

⁸ *Vid.* AGUALLO AVILÉS, ob. cit., 1994, p. 120.

rácter preceptivo y algunas breves notas del proceso de elaboración del Plan Nacional de Inspección que tuvo que adaptarse a la nueva estructura orgánica de la AEAT a partir de 1992 (desarrollado en un documento de la Subdirección General de Planificación y coordinación del Departamento de Inspección Financiera y tributaria de la Agencia).

En aquella primera regulación quedaba patente la insuficiencia de la concreción de los primeros Planes Nacionales de Inspección, tanto de los criterios de su elaboración al limitarse a señalar que el Plan se elaborará con apoyo informático (obsérvese que desde el principio han sido necesarias las herramientas informáticas para la elaboración del Plan), atendiendo a «criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes» (art. 19.1 Reglamento General de Inspección); como de los criterios legales de selección de los contribuyentes objeto de la inspección a los que se refiere el Reglamento en el artículo 19.3: «el Plan Nacional establecerá los criterios sectoriales o territoriales, cuantitativos o comparativos, o bien de cualquier otra especie que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios». Esta indefinición hizo que aparecieran algunas dudas sobre la constitucionalidad o legalidad de la selección de los sujetos a inspeccionar.

Como indicaba el apartado 4 del citado artículo 19 del Reglamento General de Inspección, una vez aprobado el Plan Nacional de Inspección y de acuerdo con los criterios recogidos en él, serán los órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras los que elaboren sus propios planes de inspección, que se desagregarán mediante comunicación escrita en planes de cada funcionario, equipo o unidad de inspección. Así mismo, si uno o varios delegados de hacienda especiales, los directores generales o centros competentes lo estiman oportuno, podrán aprobarse planes especiales de actuación de carácter sectorial o territorial (apartado 5, del citado Reglamento).

Por otra parte, hemos de destacar el apartado 19.6 del antiguo Reglamento General de Inspección que se refiere al carácter reservado de los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras, sin que puedan ser objeto de publicidad. Como destacó la doctrina que analizó en profundidad esta cuestión, la previsión del artículo 19.6 parece referirse a la «planificación intermedia», pudiéndose extender a los planes más concretos de los actuarios, equipos o unidades de inspección (planes específicos), pero no se desprende de ella que el Plan Nacional de Inspección haya de tener carácter reservado, pues nada hubiera impedido que se hubieran publicado los parámetros de selección objetivos que en abstracto determinan el perfil del grupo o sector de contribuyentes sobre el que la Inspección de los tributos desarrollará en un momento

posterior su actividad comprobadora e investigadora⁹. Pese a ello, la realidad en esos inicios fue la no publicación de los parámetros de selección contenidos en el citado Plan Nacional de Inspección, lo que motivó importantes críticas, por un amplio sector doctrinal entre el que se encontraba Aguallo Avilés, que consideró que el carácter reservado y la falta de publicidad del mismo constituía un claro ataque a la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva dificultando el control de la adecuación de dichos planes a la ley y al Derecho, lo que era un claro motivo de inconstitucionalidad¹⁰.

2.2 La Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y la publicidad de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección: la aparición del Plan General de Control Tributario

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), estableció en su artículo 26: «La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección». Como acertadamente pusiera de manifiesto García Berro¹¹, este precepto si bien no eliminaba el carácter reservado de los planes de inspección, establecía como una obligación inexcusable de la Administración tributaria la publicación de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección. Ahora bien, para que dicha publicidad fuera eficaz se precisaba un cierto grado de concreción de dichos criterios¹² y, teniendo en cuenta que la publicidad de estos debe llevarse a cabo sin que obste al normal funcionamiento de la Inspección, pronto se vio que este cambio introducido en la LDGC

⁹ Vid. MONTOYA LÓPEZ, M. P., *Los planes de Inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla La Mancha, 2007, pp. 161 ss.

¹⁰ Vid. AGUALLO AVILÉS, ob. cit., 1994, pp. 182 ss., que planteaba la imposibilidad de controlar el plan como un ataque a la seguridad jurídica y a la tutela judicial efectiva, considerando que el artículo 19.6 del Reglamento General de Inspección era inconstitucional, opinión que era también apoyada por otros autores: GARCÍA AÑOVEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76/1992; CALVIJO, F. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?», *Impuestos*, 1987; LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990; JUAN LOZANO, A., «La Inspección de Hacienda ante la Constitución», Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993.

¹¹ Vid. «La Inspección Tributaria en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, 21-22/2004, pp. 51-64. Para este autor este matiz tiene una cierta relevancia pues la publicación de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección puede tener ciertas repercusiones a la hora de motivar la inclusión de un contribuyente concreto en una inspección. A ello nos referiremos en un apartado posterior de nuestro trabajo.

¹² Vid. MONTOYA LÓPEZ, ob. cit., 2007, pp. 166-167.

carecía de operatividad práctica. Para Palao Taboada este tímido avance de la LDGC «deja intacto el verdadero problema, que es el del control judicial de la selección de los contribuyentes objeto de actuaciones inspectoras, cuya posibilidad es en el momento actual inexistente, con el fin de reducir a límites razonables y compatibles con la seguridad jurídica y la igualdad las amplias facultades que en esta materia posee la Administración»¹³.

En efecto, aquella LDGC no llegó a abordar el problema de la impugnabilidad de los planes por parte de los contribuyentes afectados por las actuaciones de inspección derivados de ellos, ni en modo alguno introdujo novedades respecto del carácter reservado del artículo 19.6 del Reglamento General de Inspección. La nueva Ley se limitó de modo exclusivo a ordenar a la Administración la publicidad de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección de cada año, lo cual era un pequeño avance pues dejó sin fijar aspectos como: el tiempo de su publicación, la forma de llevarla a cabo, el órgano encargado de la misma y las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Ante esta situación, la propia AEAT en el marco del Plan Bidual de Lucha contra el Fraude y su propio Plan de modernización, en virtud de una Resolución de 27 de octubre de 1998 de la Presidencia de la AEAT, procedió a la creación de la Oficina de Investigación del Fraude adscrita al Departamento de Inspección Tributaria marcando un hito en la lucha contra el fraude, potenciando los mecanismos de control mediante la puesta en marcha del Plan General de Control Tributario como plan integral aglutinador de control de todas las áreas funcionales de la Agencia¹⁴.

¹³ Vid. «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente», *Contabilidad y Tributación*, CEF, 1997, pp. 21 ss.

¹⁴ Vid. Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ([https://www.BOE.es/eli/es/res/1998/10/27/\(1\)/con](https://www.BOE.es/eli/es/res/1998/10/27/(1)/con)). En el apartado tercero de aquella Resolución inicial de la AEAT se disponía «La Agencia Estatal de Administración Tributaria contará en lo sucesivo con un único Plan General de Control Tributario anual. Dicho Plan se compondrá de:

a) Las directrices generales del Plan, mediante la determinación de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y criterios básicos de desarrollo. Este apartado será objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» mediante acuerdo del Director general de la Agencia. Por lo que a este apartado se refiere, y en cuanto el mismo integre el Plan Nacional de Inspección, confeccionado de conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la publicación dará cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

b) Los Planes Parciales de Control Tributario de las áreas de Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria y Recaudación.

Con arreglo a estas previsiones y con carácter anual a partir de 1999¹⁵, se han venido aprobando las directrices generales del Plan General de Control Tributario a través de Resoluciones de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. A partir de 2012, pasó a denominarse Plan Anual de Control Tributario, siendo en esencia el mismo instrumento que permite conocer a los futuros contribuyentes las principales áreas de riesgo fiscal que requieren una atención preferente, así como los criterios básicos de desarrollo del Plan por parte de la AEAT. Ahora bien, como hemos indicado anteriormente, la cuestión se centra en el nivel de concreción de las citadas directrices y, visto lo que se ha venido publicando durante todos estos años, el pequeño avance introducido por la LDGC no fue suficiente para conciliar por sí solo las necesidades de racionalización y eficacia de la actuación comprobadora de la Administración con las garantías de los particulares.

Ahora bien, tal y como señalaron Juan Lozano y Magraner Moreno, la publicación de los citados criterios informadores del Plan General de Control Tributario, pese a no fundamentar un derecho subjetivo a ser inspeccionados al margen de ellos, permitió que surgieran situaciones jurídicas susceptibles de ser tuteladas, al menos, como supuestos de exceso de poder por parte de la Administración. En efecto, en caso de que se iniciaran actuaciones al margen por completo de los criterios referidos en el Plan General, la Administración se vería obligada a justificar la motivación de las actuaciones de investigación y comprobación respecto de aquellos sujetos que no formaran parte de ninguno de los grupos de contribuyentes que en función de su perfil y riesgo defraudatorio serán objeto de comprobación por unidades de Inspección o de Gestión¹⁶.

c) Las normas de integración de planes, incluida la previsión de actuaciones conjuntas, coordinadas o sucesivas, obligaciones de información entre áreas, prestación de medios o servicios, y cuantas otras sean precisas para dar unidad a la actuación de control de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

La citada Resolución sigue estando vigente, si bien su contenido se modificó ligeramente en 2005 en la letra a) para hacer referencia al artículo 116 de la LGT: «Las directrices generales del Plan, mediante la determinación de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y criterios básicos de desarrollo. Este apartado será objeto de publicación en el “Boletín Oficial del Estado” mediante acuerdo del Director General de la Agencia, con lo que se dará cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»; y para añadir un inciso final: «El Plan de Control Tributario recogerá la previsión de actuaciones que deban realizar la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria en el ejercicio de sus funciones de control tributario y aduanero».

¹⁵ Respecto de la primera Resolución de 21 de mayo de 1999 de la Dirección General de la AEAT por la que se difunden las Directrices generales del Plan General de Control Tributario puede verse el trabajo de: JUAN LOZANO, A. M. y MAGRANER MORENO, F., «El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», en *Quincena Fiscal*, 1999, pp. 9-19.

¹⁶ *Ibidem*, pp. 12-13. El Tribunal Supremo entiende que el hecho de que se publiquen las directrices o criterios generales que integran el Plan de control tributario, no supone que los actos concretos de inclu-

2.3 La actual regulación de la planificación de las actuaciones inspectoras en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la normativa de desarrollo

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) se refiere al «Plan de control tributario» en su artículo 116 en los siguientes términos: «La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen». Al referirse a este precepto, García Berro destacó un matiz que introducía una diferencia con la regulación del artículo 26 de la LDGC en el sentido de que el artículo 116 LGT es mucho menos terminante, pues, aunque comienza por afirmar de forma explícita el carácter reservado del Plan de control tributario, se limita luego a «permitir» que se hagan públicos los criterios utilizados para su elaboración¹⁷. Es decir, la publicación de los criterios pasa de ser obligatoria a estar no prohibida, si bien es cierto que en la práctica ese pequeño matiz no ha supuesto ningún cambio, pues la Administración, pese a no estar ya literalmente obligada a ello por la ley, ha seguido haciendo públicas las directrices que cada año se tienen en cuenta para la elaboración del Plan de control tributario. Así ha sido, mediante la publicación en el *BOE* en el primer trimestre de cada año de la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contiene las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que incluyen las líneas de actuación de prevención y control del fraude más relevantes¹⁸. Dichas directrices han de servir como punto de partida para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse las actuaciones inspectoras.

Dicho Plan Anual de Control Tributario se alinea con el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria que es el instrumento orientador de las actuaciones de la Agencia para un periodo temporal superior al año, el último para 2024/2027, recoge entre sus objetivos: «Establecer líneas de actuación y

sión de los contribuyentes en los planes sectoriales o desagregados de inspección dejen de ser reservados y confidenciales, si bien es cierto que la publicidad de los criterios y directrices generales podrán servir para que los contribuyentes dispongan de ciertos elementos de juicio que les permita «apreciar cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo plan de inspección, alegación que podrán hacer cuando se inicien las actuaciones inspectoras» (SSTS de 14 de diciembre de 2000, FJ 4.º, ECLI: ES: TS:2000:7571; de 28 de octubre de 2009 (FJ 6.º, ECLI: ES: TS:2009:8018 y de 23 de octubre de 2012, FJ 3.º, ECLI: ES: TS:2012:6870).

¹⁷ *Vid.* ob. cit., 2004, pp. 51-64.

¹⁸ Pueden consultarse en la web de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-general-control-tributario.html> tanto las directrices del ejercicio actual como las que se refieren a ejercicios anteriores.

medidas a medio y largo plazo, que trascienden y sirven de inspiración a la planificación operativa anual contempladas en el Plan Anual de Objetivos, en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero y en el Plan de Intensificación de Actuaciones»¹⁹.

El desarrollo del artículo 116 de la LGT se contiene en el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), referido a los Planes de inspección. En dicho precepto se alude a ciertos aspectos que afectan a la planificación de la actividad de la inspección y a los concretos planes que esta puede ir desarrollando. No podemos olvidar que el objetivo de los planes de inspección no es otro que reducir la discrecionalidad de que dispone la Administración inspectora en la medida en que no se puede someter a una inspección a todos los obligados tributarios²⁰, si bien no la elimina ya que la Administración puede llevar a cabo actuaciones inspectoras fuera del plan²¹. Como señalan algunos autores, los planes, más que reducir la discrecionalidad, la adelantan a una fase anterior racionalizándola²², en la medida en que sirven para que la Administración tome una primera decisión discrecional sobre qué actividades o sectores serán objeto prioritario en las directrices generales que se publican con arreglo a criterios objetivos y racionales, que en el futuro servirán para motivar y decidir concretamente a qué sujetos inspeccionar.

¹⁹ Cfr. En la web AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2024-2027.html>

²⁰ Véase GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La planificación de las actuaciones inspectoras y el inicio del procedimiento de inspección tributaria», en *Revista Forum Fiscal*, 2023, Sección Gestión e inspección tributaria, *La Ley Digital*, CISS. Este autor destaca que el principio de eficacia de la actuación de la Administración pública (art. 103 CE) sirve para concretar la discrecionalidad administrativa en la selección de los contribuyentes a inspeccionar, pero no podemos olvidar que dicha eficacia responde igualmente al interés representado por el deber de todos a contribuir a los gastos públicos según establece el artículo 31 CE y a la finalidad recaudatoria, incardinándose con el resto de principios, garantías y valores consagrados en la CE.

²¹ Así lo señaló el propio TS en su Sentencia de 22 de enero de 1993 (ECLI: ES: TS:1993:12574) al señalar en su FD 7, que los planes de inspección tributarios «responden a la necesidad de una actuación ordenada de la Inspección que, al propio tiempo, sea garantía de los contribuyentes frente a posibles acciones discriminatorias». Si bien es cierto, que la Administración puede llevar a cabo actuaciones inspectoras fuera del plan, que lógicamente tendrán que estar debidamente motivadas y justificadas. MONTROYA LÓPEZ se refiere a las actuaciones «extraplan» indicando que en estos casos, la motivación será más compleja y necesaria, pues habrá que expresar las causas que hayan aconsejado la realización de estas actuaciones de inspección que *a priori* no estaban planificadas. Por este motivo, esta iniciativa por parte de los inspectores actuarios requiere la orden escrita y motivada del inspector jefe, que constituiría el título habilitante para llevar a cabo esa concreta actuación inspectora «extraplan» (ob. cit., 2007, p. 149).

²² Vid. REBOLLO PUIG, M., «La actividad inspectora», en Díez Sánchez, J. J., (Coord.), *Función inspectora*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013, pp. 55-116, en especial p. 108.

Así en el apartado 2 del artículo 170 RGGIT se indica que «cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 LGT, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes». Expresamente en el ámbito de las competencias de la AEAT, el apartado 4 del citado artículo 170 RGGIT, se refiere a que «el plan o los planes parciales de inspección se elaborarán anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático».

Por su parte, el apartado 5 del precepto anteriormente mencionado indica que «el plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate»²³, pudiendo ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales. Es decir, para determinar a los sujetos que finalmente vayan a ser inspeccionados se tomarán en consideración aquellos que sean más proclives al incumplimiento, al fraude, por lo que inevitablemente van a surgir mapas de riesgos que ayuden a la Administración en la toma de la decisión concreta de realizar una inspección a un determinado contribuyente. Como posteriormente veremos, en esa elaboración de perfiles de riesgo las herramientas tecnológicas y la inteligencia artificial están resultando de gran apoyo a la AEAT aunque, la falta de transparencia y explicabilidad de los datos y algoritmos²⁴ que utilizan, hace que surjan dudas respecto a si dichos perfiles se elaboran sin incurrir en algún tipo de desigualdad o sesgo.

²³ Es importante indicar una cuestión que afecta al límite temporal para iniciar las actuaciones inspectoras respecto de un determinado obligado tributario como consecuencia de su inclusión en un Plan Anual de control tributario, indicando que el TS (Sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre, rec. num. 2998/2016, ECLI: ES: TS:2017:4325) ha zanjado esta cuestión al señalar que el inicio del procedimiento de inspección más allá del límite temporal de la orden de carga no es una causa de nulidad del procedimiento. Basta por ello que la selección del contribuyente mediante la carga en plan se realice durante el año natural a que corresponde el Plan anual de control tributario, pero ello no implica que el procedimiento de inspección deba realizarse también en ese mismo periodo, ya que este se desarrollará en sus tiempos previstos en la norma que lo regula. En otra Sentencia posterior 594/2021, de 29 de abril (rec. núm. 7471/2019, ECLI: ES: TS:2021:1654). Vid. GARCIA MARTÍNEZ, A., ob. cit., 2023; CALVO VÉRGEZ, J., «La inclusión de los contribuyentes en los planes de inspección y el necesario respeto al principio de seguridad jurídica: algunas consideraciones», en Martín López, J. y Pérez Bernabeu, B. (Dirs.), *Seguridad jurídica y derecho tributario. Presente y futuro*, Aranzadi, 2019, pp. 75-90, en especial pp. 87-88).

²⁴ Sobre la «algoritmización» de la actividad de la Administraciones tributarias, puede consultarse el excelente trabajo de CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A., ¿Quién teme a los algoritmos tributarios? Un problema que va más allá de la tecnología», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (Coord.), *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocio altamente digitalizados*, La Ley, 2022, pp. 385-434.

Especial interés merece el apartado 7 del artículo 170 RGGIT que establece: «los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos». Como puede observarse de la redacción de este precepto reglamentario se extiende el carácter reservado del contenido en sí de los planes de inspección, a los medios informáticos tan necesarios para recopilar y tratar los datos e información respecto de los contribuyentes, y a cualquier otro sistema de selección de los obligados tributarios²⁵. Por tanto, mientras no se regule expresamente lo contrario, no se van a publicar los perfiles de riesgo ni los sistemas que permiten la selección concreta del contribuyente en un procedimiento de comprobación o inspección, tanto si para la selección definitiva se utilizan criterios basados en datos extraídos de actividades previas de investigación llevadas a cabo directamente por los funcionarios de la inspección, o en datos extraídos de herramientas tecnológicas²⁶.

Ahora bien, entendemos que si en la elaboración de los planes de inspección se han utilizado herramientas de inteligencia artificial que han servido para seleccionar a un contribuyente concreto, como viene siendo habitual en estos momentos, se le debería poder comunicar a dicho contribuyente que en la decisión que ha motivado el origen del procedimiento inspector se ha utilizado un sistema de inteligencia artificial²⁷ y habría que delimitar por ley hasta dónde puede informarse sobre los datos en los que se ha basado el código

²⁵ Respecto del carácter reservado no solo del contenido de los planes de inspección, sino también de la información sobre las aplicaciones informáticas utilizadas por la AEAT y aplicación de límites cuando afecta su contenido a la actividad de inspección, puede verse la Resolución 825/2019, de 13 de febrero de 2020 del Consejo de Transparencia que es especialmente restrictivo en relación con el artículo 170.7 RGGIT (Véase: <https://consejodetransparencia.es/content/dam/ctransparencia/portal-ctbg/actividad/resoluciones/resoluciones/age-2020/02febrero/descomprimidas/ESTIMADAS/R-0825-2019.pdf>).

²⁶ PÉREZ BERNABEU (ob. cit., 2024), indica que la elaboración de perfiles de riesgo por las Administraciones tributarias se ha venido considerando dentro del concepto de «decisiones semi-automatizadas» al ser el resultado de modelos predictivos y no prescriptivos. Tienen la consideración de meras «herramientas de apoyo a la gestión de carácter meramente interno», excluyéndose del concepto de decisiones automatizadas a las que resulta de aplicación el artículo 100.2 LGT y los artículos 84 y 85.1 RGGIT. Esta autora, analiza la Sentencia del TJUE de 7 de diciembre de 2023, OQ contra Land Hessen, Asunto C-634/21. En este pronunciamiento el TJUE interpreta el concepto de decisión automatizada de forma amplia entendiendo que podrían incluirse también en él, las actuaciones de elaboración de perfiles de riesgos, al menos, en la medida en que hayan sido decisivas para que se haya iniciado el procedimiento de inspección concreto, por ello, debe informarse al contribuyente de su utilización al objeto de motivar la decisión de inicio del procedimiento.

²⁷ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «¿Debe informar la Administración tributaria acerca de la utilización de la IA en sus actividades de control del fraude? (a propósito de la Sentencia Elsbury)», en *Taxlandia Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, entrada 9 de septiembre 2025, <https://www.politica-fiscal.es/equipol/>

fuente sin desvelar el carácter reservado de este. De cualquier manera, se precisaría para ello de un adecuado marco normativo en el que se recogieran este tipo de previsiones dotando de una mayor seguridad jurídica y un mejor control los actos que deriven de esa actividad previa de selección.

Estamos ante el eterno dilema que implica la ponderación de los intereses que se ponen en juego con la publicación de los planes de inspección. Como acertadamente pone de manifiesto Martín Fernández son tres los fundamentales intereses que chocan: por un lado, la eficacia de la actuación inspectora, que puede aconsejar en algunos casos la privacidad de los planes atendiendo al interés general, y, por otro lado, la transparencia de la actuación administrativa y la seguridad jurídica de los ciudadanos, que exigen una cierta publicidad²⁸. Compartimos con la autora citada que la publicación de las directrices generales que van a orientar el Plan Anual de Control Tributario otorga cierta seguridad jurídica a los ciudadanos en la medida que permiten que la potestad inspectora cumpla con su función de prevención general; por otra parte, el que los concretos planes de inspección tengan carácter reservado viene a salvaguardar la finalidad última de la inspección administrativa en general y, tributaria en particular, que no es otra que detectar incumplimientos e ilegalidades y actuar frente a ellos.

Es evidente que para garantizar que no ha existido discrecionalidad por parte de la Administración a la hora de seleccionar a los sujetos objeto de sus actividades de inspección o comprobación se tienen que habilitar mecanismos que permitan el control de los planes de inspección. Para ello es importante definir la naturaleza jurídica de estos indicando si estamos, ante normas jurídicas o ante normas internas que afectan a situaciones jurídicas de terceros, cuestión que ya planteó Aguillo Avilés²⁹, pues de su consideración dependerá su control y acceso a la información. Al respecto consideramos que los planes de inspección son normas internas (instrucciones) dictadas en el ejercicio de la potestad de autoorganización propia de toda Administración.

Como sintetiza Martín Fernández «con los planes de inspección, los órganos superiores con competencias inspectoras fijan las premisas de futuras decisiones y favorecen, con ello, el tratamiento igual y objetivo de los ciuda-

jesus-rodriguez-marquez/debe-informar-la-administracion-tributaria-acerca-de-la-utilizacion-de-ia-en-sus-actividades-de-control-del-fraude-a-proposito-de-la-sentencia-elsbury

²⁸ Vid. «Los planes...», *op. cit.* 2025, p.33.

²⁹ Para AGUALLO AVILÉS «el Plan que establece los criterios de selección de los sujetos a inspeccionar debería ser una norma jurídica, en tanto que contiene disposiciones que alcanzan a las situaciones jurídicas de los administrados fuera de la esfera de actuación de la Inspección de los Tributos, cuanto menos, una norma interna que, por sus graves implicaciones en el ámbito de los intereses de los particulares, debe poder recurrirse y, en esta medida, conocerse por los mismos» (ob. cit., p. 222, y pp. 125-136).

danos por parte de sus órganos inferiores»³⁰, cumpliendo la función que prescribe el artículo 6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP)³¹. Así también lo viene entendiendo el Tribunal Supremo que ha declarado que los planes de inspección son meras normas internas de carácter organizativo (STS 594/2021, de 29 de abril; ECLI: ES:TS:2021:1654). Esta consideración no impide reconocer que los planes de inspección puedan resultar relevantes para otros sujetos ajenos a la esfera organizativa propia de la Administración, pues es evidente que pueden afectar claramente a los particulares en la medida en que sufran las actuaciones inspectoras realizadas conforme a ellos (por ejemplo, los obligados tributarios sometidos a una inspección como consecuencia de dichos planes), de manera que su vulneración puede llegar a ser considerada como un indicio de discriminación o arbitrariedad.

Ahora bien, si consideramos que los planes de inspección son meras instrucciones de carácter interno estos no son recurribles ya que no tienen la consideración de actividad administrativa impugnabile (art. 25.1 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en adelante LJCA)³². Este carácter de trámite de los planes de inspección se recoge también en el apartado 8 del artículo 170 RGGIT al señalar: «La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa». Por lo que «habrá que es-

³⁰ Vid. «El uso de algoritmos para elaborar los planes de inspección», en *El Derecho Administrativo en la era de la inteligencia artificial*, recoge las Actas del XVIII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo. Vigo 25 a 27 de enero de 2024, (Coords.) VALCÁRCEL FERNÁNDEZ, P. y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. L., Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 2025, pp. 329-339, en especial pp. 330-331.

³¹ El citado precepto se refiere a las instrucciones y órdenes de servicio, indicando:

«1. Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio.

Cuando una disposición específica así lo establezca, o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el boletín oficial que corresponda, sin perjuicio de su difusión de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

2. El incumplimiento de las instrucciones u órdenes de servicio no afecta por sí solo a la validez de los actos dictados por los órganos administrativos, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria en que se pueda incurrir».

³² El artículo 25.1 LJCA establece: «El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos».

perar a que la decisión concreta derivada de la planificación y materializada en una resolución o actuación administrativa material vulnere alguna posición jurídica»³³. Esta es la consideración que viene haciendo el Tribunal Supremo al referirse a las instrucciones en varios pronunciamientos concluyendo que la corrección de los criterios contenidos en las instrucciones podrá examinarse con ocasión de los actos aplicativos de los mismos que serán susceptibles de la correspondiente impugnación y del control jurisdiccional³⁴.

En el caso de la inspección tributaria, habría que esperar para impugnar las irregularidades cometidas en la selección de los obligados tributarios, a la notificación del acto de liquidación, ya que el acto de inicio de la inspección es un acto de mero trámite. Será en ese momento cuando se podrá alegar la falta de motivación de la inspección realizada teniendo en cuenta que la inclusión en un plan de inspección constituye una habilitación o condición necesaria para el ejercicio de la competencia por parte del inspector actuario para iniciar un procedimiento de inspección incluso sin que se tengan indicios previos de defraudación, de ahí que sea importante al menos conocer con arreglo a qué criterios se ha procedido a efectuar la selección, y si estos son secretos o ininteligibles no servirán para, en una fase posterior de control de dicha actividad de selección, justificar la existencia de una posible arbitrariedad en ella.

En cambio, si la inspección, al no estar prevista en el plan de inspección, se hubiera iniciado de oficio a través de una orden escrita del inspector jefe, no servirá utilizar como única alegación que la inspección no estaba prevista en dicho plan pues, como indica el Tribunal Supremo esta circunstancia «no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes o programas»³⁵. Por tanto, habrá que probar la existencia de un vicio que suponga una arbitrariedad o una discriminación en el inicio concreto de la concreta inspección. Probar la falta de inclusión en el plan y, sobre todo, la existencia de un vicio en la selección concreta se convierte

³³ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Los planes...», ob. cit., 2025, p. 34. Es cierto que como pone de manifiesto esta autora, la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva podría hacer aconsejable alguna fórmula que permitiese la impugnación directa de estos planes cuando de ellos pudiera derivarse una lesión de los derechos fundamentales. Así lo ha mantenido el TC en algunos pronunciamientos (SSTC 47/1990, de 20 de marzo –ECLI: ES: TC:1990:47– y 150/1994, de 23 de mayo –ECLI: ES: TC:1994:150–) para permitir el recurso directo contra las instrucciones u órdenes de servicio, tanto en vía contencioso-administrativa como en a través de amparo constitucional, y no solo por parte de los funcionarios destinatarios directos de las mismas sino por cualquier ciudadano.

³⁴ Véanse las SSTs de 24 de abril de 2023 (ECLI: ES: TS:2023:1669), de 15 de diciembre de 2022 (ECLI: ES: TS:2022:4553), de 26 de enero de 2021 (ECLI: ES: TS:2021:215), de 19 de diciembre de 2018 (ECLI: ES: TS:2018:4565).

³⁵ Vid. SSTs 1101/2020 de 23 de julio (ECLI: ES: TS:2020:2711) y 236/2020, de 19 de febrero (ECLI: ES: TS:2020:555).

en una prueba casi «diabólica» pues, no olvidemos que el carácter reservado de dicho plan impide comprobar de modo directo y fehaciente que el interesado figura realmente en él y con arreglo a qué criterios ha sido seleccionado.

Como en su día señalara García Berro, lo que sí será posible, siempre que los criterios informadores del Plan nacional sean públicos, es controlar si existe una secuencia lógica que, partiendo de los citados criterios, culmine razonablemente en la decisión de inspeccionar al interesado. Por consiguiente, la motivación en los casos en los que el inicio de la inspección se produzca como consecuencia de la inclusión en un plan de inspección habrá de consistir en la expresión inteligible de la susodicha secuencia lógica, lo que no significa que no deba ser objeto de motivación la iniciación ulterior del procedimiento basada en ese acto previo de inclusión³⁶. Ahora bien, no parece acertado que esta carga probatoria recaiga exclusivamente en el obligado tributario inspeccionado, pues debiera ser la propia Administración la que justifique que la decisión administrativa se ha adoptado conforme a criterios recogidos en el expediente, sobre todo en los casos en los que el carácter reservado de los planes de inspección impide al ciudadano conocer los posibles criterios en los que ha basado la Administración su actuación concreta.

3. CONSECUENCIAS DE LA INCLUSIÓN DE UN CONTRIBUYENTE EN UN PLAN DE INSPECCIÓN

3.1 **La inclusión del contribuyente en un plan de inspección como forma de inicio de la actividad de inspección**

Pese a la falta de referencia expresa a los planes de inspección entre las formas de inicio de oficio de un procedimiento de inspección en la normativa vigente (art. 147 LGT y 177 RGGIT)³⁷, no podemos dejar de afirmar que los

³⁶ Vid. ob. cit., 2004, p. 54.

³⁷ Como ha indicado GARCÍA MARTÍNEZ, A. («La planificación de las actuaciones inspectoras y el inicio del procedimiento de inspección tributaria», en *Revista Forum Fiscal*, 2023, Sección Gestión e inspección tributaria, La Ley Digital, CISS), la antigua redacción del Reglamento General de la Inspección de Tributos de 1986 manifestaba con claridad en el artículo 29.a) como modo de inicio del procedimiento de inspección la propia iniciativa de los órganos de inspección «como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del inspector-jefe respectivo». En la actual regulación, artículos 147 LGT y 177 del RGGIT, se omite esta referencia a los planes de inspección y se alude solo a la forma de iniciación «de oficio», aunque hay que entender que estaría incluida en esa referencia genérica la iniciación de oficio derivada de la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección. Quizá no estaría de más que en una reforma futura se volviera a aludir expresamente a los planes de inspección como forma de inicio

citados planes constituyen, en la mayoría de los casos, el paso previo a la determinación de las personas concretas que van a ser objeto de un procedimiento de inspección. Por ello, hay que velar porque este proceso de selección se realice con arreglo a patrones (criterios, directrices) que sean lo más objetivos posible para evitar que un funcionario pueda realizar de forma unilateral una elección de los sujetos investigados. La comprobación de la existencia de una discrecionalidad técnica de la Administración en este punto no es nada fácil pues, como ya sabemos, los planes de inspección tienen carácter reservado y las aplicaciones informáticas y los criterios de selección de los sujetos que puedan verse incluidos en ellos también (arts. 116 LGT y 170.7 RGGIT).

Compartimos con García Martínez, que la existencia de un plan de inspección permite iniciar dicho procedimiento pues constituye una habilitación para el ejercicio de las competencias de comprobación e investigación por parte del inspector actuario integrado en un equipo o unidad de Inspección³⁸ y sirve como justificación de la decisión de iniciar actuaciones inspectoras respecto a determinados contribuyentes sobre los que no se tienen indicios previos de defraudación, en la medida en que los planes específicos de inspección de los actuarios son concreciones de los planes superiores que fijan los criterios selectivos, así como las especificaciones materiales y temporales contempladas en el propio plan. Aunque el contenido de dichos planes y los criterios de selección tengan carácter reservado, el contribuyente al que se le inicia un procedimiento de inspección debe tener, en el marco de ese concreto procedimiento inspector que le atañe, la posibilidad de conocer la existencia del criterio del plan de inspección en virtud del cual se le ha

del procedimiento, tal y como se viene haciendo en la normativa de las Haciendas forales: artículo 37.1 del Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; artículo 25 del Decreto Foral 41/2006, del Consejo de Diputados de 6 de junio que aprueba el Reglamento de Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Álava; artículo 27 del Decreto de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 25 del Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de la inspección tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

³⁸ Dentro de cada programa concreto y de acuerdo con los perfiles establecidos en el plan de Inspección del ejercicio, se seleccionan los obligados tributarios que en concreto van a ser objeto de la actividad inspectora a través de la «orden de carga en plan», esta tarea la realizan las unidades de planificación y de selección de contribuyentes de las Dependencias de Inspección que ejecutan a su vez las instrucciones que llegan de los Servicios Centrales para a comprobación de contribuyentes. Esos órganos de selección deciden el equipo o la unidad de inspección a la que se debe cargar un determinado contribuyente en función de la planificación y distribución del trabajo entre las distintas unidades de inspección que actualmente realiza el inspector jefe, el sector de actividad al que esté adscrita el Equipo u unidad de inspección, y la carga de trabajo que tengan estos. Una vez seleccionado el contribuyente con arreglo a estos criterios y cargado en el plan ya pueden iniciarse las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento de inspección (*Vid. Memento procedimientos tributarios*, Ed. Lefebvre, 2025).

seleccionado a tal fin. Ello le permitirá contrastar si su inclusión responde a los criterios o directrices publicados del Plan Anual de Control Tributario aprobado por la respectiva Administración u obedece a otras circunstancias en las que se hayan puesto de manifiesto indicios de riesgo de defraudación fiscal, detectadas a través de medios tradicionales por los órganos de inspección o en base a datos o parámetros derivados de herramientas tecnológicas o inteligencia artificial. Solo así podrá corroborar que el inicio de tal procedimiento de inspección está justificado o motivado y no es fruto de una actuación arbitraria de la Administración³⁹.

Al margen de los planes de inspección, se articulan otras fórmulas de inicio de oficio de una inspección que precisan de una orden motivada del inspector jefe que tendrá su origen en los supuestos en los que la Administración tenga conocimiento de un comportamiento fiscal inadecuado de un obligado tributario, generalmente como consecuencia del resultado de otros procesos de gestión o inspección previos, de la información facilitada por otras Administraciones públicas nacionales o extranjeras o de una denuncia pública⁴⁰. En todos estos supuestos, como indica Malvárez Pascual, para que el inspector jefe autorice el inicio de una inspección se le han de presentar indicios que motiven la existencia de un comportamiento fiscal incorrecto, lo que exige que previamente se hayan llevado actuaciones de investigación que induzcan a pensar que existen dichas evidencias de incumplimientos fiscales⁴¹.

Sea cual sea la forma de inicio del procedimiento de inspección, la ausencia de una orden de carga del contribuyente en un concreto plan de inspección o de la orden escrita y motivada del inspector jefe que motive y justifique el inicio de las actuaciones inspectoras respecto a un contribuyente concreto, así como la ausencia de una certificación incorporada al inicio del expediente administrativo, que acredite el modo en virtud del que se ha iniciado dicho procedimiento, y por tanto, el contribuyente ha sido seleccionado a tal efecto, constituyen circunstancias que deberán hacerse valer cuando se impugne el acto definitivo que ponga fin al procedimiento. En los dos primeros casos se pondría de manifiesto que los órganos de inspección han actuado al margen de los preceptos que regulan su actividad y de los princi-

³⁹ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, ob. cit., 2023.

⁴⁰ A las formas de inicio del procedimiento de inspección se refiere también CALVO ORTEGA, J., ob. cit., 2019, pp. 78-79.

⁴¹ Véase su trabajo: «Las actividades de investigación previas a un procedimiento de inspección tributaria. Una propuesta de marco jurídico para mejorar los mecanismos de selección de los sujetos inspeccionados», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 196/2022 (BIB 2023\94), en el que plantea la necesidad de regular las actuaciones previas de investigación que desarrolla con normalidad la Administración tributaria dotándola de un marco jurídico que sea acorde con su naturaleza y finalidad.

pios establecidos en los artículos 103, 9 y 31 CE. En el tercer supuesto, el Tribunal Supremo ha señalado que la «ausencia» en el expediente de los títulos habilitantes para iniciar la inspección no constituye causa de anulación de la liquidación que se derivase de estas actuaciones, salvo que quedase constatado que la selección fue arbitraria o discriminatoria, dando lugar a una desviación de poder⁴². En cualquier caso, como indica García Martínez, el hecho de que el contribuyente sometido a una inspección no conozca la certificación que acredite en virtud de qué título habilitante se ha iniciado ese procedimiento dificulta que este pueda contrastar si el procedimiento de inspección responde a una actuación objetiva de la Administración que encaja en la ejecución de la planificación inspectora y no desentona con los criterios que subyacen en esta, o si existen indicios razonables que hacen pensar en la existencia de un incumplimiento fiscal.

Es evidente que, en estos últimos años, la utilización de herramientas de *big data* e inteligencia artificial en las actuaciones previas del proceso de preselección de los contribuyentes concretos que serán objeto de una inspección, supone una mejora en la eficacia y objetividad de los mecanismos para la determinación de la selección de los sujetos objeto de una inspección contribuyendo a una asignación más eficiente de los recursos disponibles⁴³. En este sentido,

⁴² Vid. STS 4 de mayo 2011 (rec. núm. 183/2007, ECLI: ES: TS:2011:2819) a la que se refiere CALVO VÉRGEZ, ob., cit., 2019, pp. 80-83; Vid. también GARCÍA MARTÍNEZ (ob. cit. 2023).

⁴³ En el siguiente enlace se accede a la información que sobre inteligencia artificial se recoge en la web de la AEAT y se recoge la Estrategia sobre IA de la AEAT (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/informacion-institucional-organizativa-planificacion/inteligencia-artificial.html?faqId=d26c6e2f72610910VgnVCM10000dc381e0aRCRD>). Sobre aspectos relacionados con la transformación digital de las Administraciones tributarias existen numerosos trabajos en los que la doctrina viene ocupándose de analizar los principales problemas que derivan de una falta de regulación expresa de las diferentes herramientas tecnológicas que se aplican habitualmente por parte de la Administración tributaria, podemos citar: SERRANO ANTÓN, F., «La transformación digital de las Administraciones tributarias: hacia el Tax Tech y la Inteligencia artificial», en *Los sistemas fiscales ante la irrupción de la inteligencia artificial*, García Prats, A. y Pedrosa López, C., (Coords.), Aranzadi, 2024, pp. 23-42; en esa misma obra colectiva, PEDROSA LOPEZ, C. (2024):» Derechos y garantías de los contribuyentes ante la irrupción de la IA», pp. 89-118; BERNAD FUREST, M., «La inteligencia artificial como herramienta antifraude» en *El control masivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias*, Sanz Gómez, R. (Dir.), Dykinson, 2024, pp. 41-61; García Novoa, C. y Hernández Rodríguez, F. (Dirs.), *Estudios sobre inteligencia artificial y economía digital*, Aranzadi, 2024; ALONSO MURILLO F., «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en Serrano Antón, F. (Dir.): *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los contribuyentes*. Editorial Aranzadi S. L. U., Cizur Menor (Navarra), 2021. pp. 55-96; en la misma obra colectiva, SERRANO ANTÓN, F., «Inteligencia artificial y Administración tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria», pp. 149-194; SELMA PEÑALVA, V., «La aplicación de herramientas de inteligencia artificial en las actuaciones de la Administración tributaria. ¿Cómo afecta a los derechos y garantías de los contribuyentes?» en: *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*. Instituto de Estudios Fiscales. Documentos de Trabajo, Madrid, 2022, pp. 1-56.

compartimos con Malvárez Pascual⁴⁴ y Pérez Bernabeu⁴⁵, la necesidad de que la definición de los filtros o perfiles de riesgo utilizados por las nuevas tecnologías utilizados en la planificación de las actuaciones inspectoras para la preselección de los sujetos a investigar, cuente con las suficientes garantías para que sirvan de apoyo o complemento a los mecanismos tradicionales de selección de estos sujetos, sin que vengan a sustituir a estos, al menos hasta que no cuenten con un adecuado marco jurídico que permita garantizar que su uso y posterior control no vulneran los derechos de los obligados tributarios. Ese marco jurídico debería contemplar la obligación de informar al contribuyente de la existencia de esos perfiles de riesgo y del peso que este perfil de riesgo ha tenido en la eventual decisión de inicio del procedimiento inspector, como aspecto esencial de la motivación del acto de inicio de dicho procedimiento. En este punto, cobra especial sentido la transparencia y la inteligibilidad de los datos o algoritmos en los que pueden basarse el diseño de los citados perfiles, tema sobre el que volveremos en las páginas finales de nuestro trabajo.

Por otra parte, consideramos que no parece motivo suficiente para que se deba iniciar automáticamente un procedimiento de inspección, el mero hecho de que un obligado tributario encaje en un determinado perfil de riesgo diseñado por alguna de las herramientas de la inteligencia artificial que utiliza la Administración tributaria⁴⁶, por mucho que estas herramientas, cada vez más,

⁴⁴ Vid. ob. cit., 2022. También son claramente partidarios de que se dote de una adecuada regulación jurídica a la utilización de las técnicas de inteligencia artificial en materia de planificación de las actuaciones inspectoras para garantizar la seguridad jurídica y la protección de los derechos de los contribuyentes: PÉREZ BERNABEU, B., «Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2024, pp. 113-160; GARCÍA MARTÍNEZ, ob. cit., 2023; OLIVARES OLIVARES, B. D. (2025), «Distopía tributaria, sobre avatares y algoritmos», en *FiscalBlog*, entrada 16/11/2025, <https://fiscalblog.es/distopia-tributaria-sobre-avatares-y-algoritmos/>.

⁴⁵ Vid. ob. cit., 2024.

⁴⁶ La AEAT dispone de un sofisticado conjunto de aplicaciones a partir de las que gestiona la ingente cantidad de datos de la que dispone. Algunas de estas herramientas internas son: Zújar, un sistema de almacenamiento de datos que permite consultas y análisis multidimensionales de la información tributaria; Prometeo, una especialización de Zújar enfocada en el análisis de la información aportada durante una comprobación específica; Teseo, herramienta de visualización gráfica de relaciones entre entidades, fundamental para detectar tramas y redes complejas; o Hermes una plataforma global de riesgos que compara el comportamiento declarado con patrones esperados para identificar perfiles de riesgo; Genio que permite la generación de informes; Electra con la que se detecta en grafos patrones de fraude (Vid. SUBERBIOLA GARBIZU, I., «Hacia una fiscalidad algorítmica transparente y garantista: la sentencia del Tribunal Supremo sobre el algoritmo “BOSCO” como palanca contra la opacidad de las “cajas negras” tributarias», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 127/2025; también puede consultarse los trabajos de GÓMEZ REQUENA, J., «La aplicación de la Inteligencia Artificial predictiva en la selección de obligados tributarios: el desafío de la explicabilidad algorítmica», en *Los sistemas fiscales ante la irrupción de la inteligencia artificial*, García Prats, F. A., y Pedrosa López, C. (Coords.), Aranzadi, 2024, pp. 163-191; OLIVARES OLIVARES, B. D., «Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria», *Crónica Tributaria*, 2020, pp. 83-111).

pongan el foco en aspectos individualizados de los sujetos y no tanto, como se venía haciendo tradicionalmente en sectores económicos, grupos de contribuyentes u operaciones concretas que se relacionaban con aspectos críticos del cumplimiento fiscal, a partir de los cuales se seleccionaban a los contribuyentes concretos no por sus características particulares sino por su pertenencia a esos grupos predeterminados reveladores de un mayor riesgo de incumplimiento.

La falta de un desarrollo normativo que concrete el contenido de esas actuaciones de investigación previas, también en el caso de la actividad de selección para la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección, no significa que no existan estas, pues se habrán podido desarrollar para determinar en qué medida los sujetos han incurrido en determinados perfiles de riesgo que definen su inclusión en un plan de inspección siempre con la participación de los funcionarios encargados de ello. En otros supuestos, la apertura del procedimiento de inspección dependerá de que en las actuaciones de investigación que se desarrollen con posterioridad a la obtención de estos datos, la Administración encuentre indicios que corroboren las sospechas de que la pre-selección de ese obligado tributario supone la existencia de una conducta fiscal indebida por parte de aquel⁴⁷. De cualquier modo, los datos derivados de la aplicación de herramientas tecnológicas deberán ser contrastados de forma individualizada depurándolos para determinar la idoneidad de los sujetos investigados y decidir cuáles de ellos serán candidatos a una inspección tributaria para iniciar o no un procedimiento de inspección tributaria⁴⁸.

⁴⁷ No obstante, hay que señalar que el TS ha declarado inadmisibles actuaciones basadas exclusivamente en técnicas estadísticas o patrones generales comparativos, sin la concurrencia de indicios individualizados y verificables, por ejemplo, en estas sentencias: STS 1231/2020, de 1 de octubre (rec. 2966/2019; ECLI: ES: TS:2020:3023) en la que el TS considera no justificada la autorización judicial cuando la única base es la existencia de indicios estadísticos o comparativos (por ejemplo, facturación inferior a la media del sector); STS 1163/2021, de 23 de septiembre (rec. 2967/2019; ECLI: ES: TS:2021:3502), reitera doctrina de la STS anterior, y reafirma que la mera desviación respecto a promedios sectoriales no permite por sí sola inferir ocultación o fraude. Refuerza el control judicial del uso de técnicas estadísticas sin base empírica específica del caso concreto. (Vid. PARRA RUÍZ, G., *Fiscalidad en la era virtual. La transformación digital y el rol de la Hacienda Pública Autonómica*, Ed. Fundación Pública Andaluza. Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, 2026.

⁴⁸ Compartimos la idea de Malvárez Pascual de que la competencia del órgano encargado de llevar a cabo esta preselección de los sujetos a investigar no debería recaer en los equipos de inspección, sino en los organismos centrales del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (Vid. *op. cit.* 2022). En este sentido, la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre (última modificación 13 de septiembre 2025), por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, se refiere en su artículo 5 al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y expresamente en el apartado 1, letra j) atribuye entre sus múltiples funciones: «La coordinación y el establecimiento de directrices en materia de selección de contribuyentes y de actuaciones a desarrollar en los grupos de programas, el apoyo y colaboración en la selección de contribuyentes de los órganos con competencias inspectoras en el área funcional de inspección financiera y tributaria y la reali-

Como puede constatarse la importancia del desarrollo de esas actuaciones previas de investigación, incluidas las que afectan a la definición de los perfiles de riesgos en las que se apoyarán futuros procesos de selección de un contribuyente a través de su inclusión en un plan de inspección o por orden escrita del inspector jefe no es una cuestión baladí, pues una mejor regulación serviría para facilitar a la Administración una adecuada motivación de la selección concreta realizada y se evitarían las zonas grises que se producen por la aplicación de herramientas de *big data* y de inteligencia artificial en todo este proceso poco transparente debido al carácter reservado de los planes de inspección y de las herramientas informáticas y sistemas de selección que se utilizan en estos.

3.2 La relevancia de la motivación para la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección: problemas que plantea su carácter reservado

Si bien es cierto que las nuevas tecnologías basadas en *big data* e inteligencia artificial han supuesto un importante cambio en el proceso de selección de los obligados tributarios y en la eficacia de sus resultados adquiriendo cada vez un mayor protagonismo, no podemos olvidar que todas estas herramientas tecnológicas de selección de contribuyentes tienen un carácter complementario de la necesaria intervención humana, de manera que pueden y deben ser sometidas a un control que garantice en todo momento que se respetan los derechos fundamentales de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, y en particular, en el procedimientos de inspec-

zación de labores de selección centralizada» (<https://www.BOE.es/eli/es/o/2007/12/10/pre3581/con>). Por su parte, la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, crea en la última modificación de 7 de abril de 2025, una *Unidad Central de Selección y de Grupos*, que asumirá las siguientes funciones relacionadas directamente con tareas de selección:

- a) Desarrollar líneas de selección centralizadas a nivel nacional, cuando se considere preciso.
- b) Realizar tareas de coordinación con las Dependencias Regionales de Inspección para extender a nivel nacional las líneas de selección más relevantes desarrolladas por éstas, así como facilitar a los órganos de inspección las relaciones de obligados tributarios que precisen con el fin de completar y complementar los perfiles de riesgo establecidos en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para la realización de actuaciones inspectoras.
- c) Coordinar dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, las propuestas de implementación y mejora de las herramientas informáticas realizadas por el Departamento de Informática Tributaria con el objeto de favorecer el desarrollo de las tareas de selección de obligados tributarios. (*Vid.* [https://www.BOE.es/eli/es/res/1992/03/24/\(1\)/con](https://www.BOE.es/eli/es/res/1992/03/24/(1)/con)).

ción⁴⁹. Para ello, se precisa avanzar hacia el establecimiento de un marco jurídico que regule el uso de la IA en estos procesos de selección, permita su control y defina su integración con las herramientas tradicionales de selección, clarificando algunos de los aspectos del uso actual de esas herramientas que se apartan de estos objetivos.

En efecto, si partimos de que la finalidad de los planes de inspección es que la selección de obligados tributarios inspeccionados se realice con arreglo «a patrones de objetividad» (STS 1824/2017, de 27 de noviembre, ECLI: ES: TS:2017:4325) es necesario aclarar algunas cuestiones que rodean a este proceso de selección. En particular, debemos referirnos a la motivación de la concreta decisión de incluir a un obligado en un plan de inspección que siempre ha sido un tema espinoso dado el carácter reservado del contenido del Plan de control tributario (art. 116 LGT) que el RGGIT extiende a los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras que no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos (170.7 RGGIT).

En aplicación de dichos preceptos, la Administración tributaria nunca ha desvelado sus estrategias de selección o comprobación en procedimientos de inspección concretos. Ello ha sido avalado por el propio Tribunal Supremo en varias sentencias en las que consideraba justificada la limitación de la información proporcionada a los contribuyentes sobre las directrices y criterios que integran el Plan de control tributario anual y no el concreto plan de inspección pues «lo contrario dejaría inerte a la Inspección de Hacienda, por cuanto, enterados los contribuyentes que van a ser objeto en el año de que se trate de actuaciones de comprobación e investigación, procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente amnistía fiscal de las sanciones» (SSTS 17 de febrero de 2001 – FJ 2.º, ECLI: ES: TS:2001:1094 y 27 de junio de 2013, FJ 1.º, ECLI: ES: TS:2013:3542).

⁴⁹ Vid. MALVÁREZ PASCUAL, L., «El uso del big data y la inteligencia artificial en la planificación de las actuaciones inspectoras», en Pita Grandal, A., Malvárez Pascual, L., y Ruíz Hidalgo, C. (Dir.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi, 2023, pp. 115-151 (en especial p. 137-138). El contenido de estas herramientas es muy variado, este autor precisa que algunas de estas herramientas son de carácter estadístico y sirven para comparar datos de un contribuyente con los de un determinado sector que desarrolla su misma actividad estableciendo unas ratios medias y detectando posibles desviaciones respecto de ellas. Otras permiten elaborar perfiles de riesgo dinámicos que se actualizan constantemente y permiten detectar patrones de incumplimiento. En otros casos, se utilizan modelos predictivos que se alimentan con esquemas de tributación irregulares detectados en periodos impositivos anteriores, permitiendo predecir situaciones de fraude en la medida en que se observe una repetición de los esquemas introducidos (*Ibidem*, pp. 127-128).

Ahora bien, pese a ese carácter reservado de los planes de inspección y aun considerando su carácter como norma interna de planificación, pensamos que el contribuyente debería conocer la motivación concreta que ha llevado al funcionario a dictar la orden de carga en el plan para comprobar que su decisión no ha sido arbitraria al existir un plan de inspección concreto que le afectaba directamente. Y ello, tanto si dicho plan ha utilizado perfiles de riesgo elaborados con herramientas de inteligencia artificial en las que este funcionario ha basado su decisión, como si esta última hubiera partido de un criterio del órgano encargado de dicha selección sobre la base de información obtenida sobre dicho contribuyente. Es evidente que errores, sesgos y decisiones arbitrarias pueden producirse tanto en los sistemas tradicionales de selección de contribuyentes, como en los más actuales que toman como base la información que aportan las herramientas tecnológicas o la inteligencia artificial, si bien la proyección del resultado en ambos casos es diferente. Así lo indica Martín López, al señalar que el error humano tendría un impacto menor, en términos cuantitativos, al tener un carácter individual, frente al impacto que pudiera tener un error «computacional» que se proyectaría en serie y acabaría afectando a una categoría de sujetos mucho más amplia⁵⁰.

De cualquier forma, la Administración tendrá que motivar la existencia del plan y expresar en términos inteligibles (lo cual no es nada fácil, cuando nos referimos a este tipo de herramientas tecnológicas y de inteligencia artificial) qué criterios selectivos se han utilizado para ello, también cuando utiliza para la selección modelos o perfiles de riesgo basados en inteligencia artificial, sin llegar a desvelar aspectos técnicos que desvirtuarían estos sistemas de selección para futuros contribuyentes, pero poniendo de manifiesto que la inclusión en el plan de un determinado sujeto «no desentona manifiestamente con los criterios tomados en cuenta en la planificación de las actuaciones inspectoras»⁵¹. Como señala Pérez Bernabeu⁵², aunque el desconocimiento de las actuaciones de elaboración de perfiles de riesgos fiscales por parte del con-

⁵⁰ Vid. «Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 182/2022, pp. 51-89, en especial p. 76. Esta idea también la comparte ORENA DOMINGUEZ, A. (2024): «Implicaciones fiscales de la Inteligencia Artificial» en Richard González, M y Poelemans Maitena (Coord.). *Estudios sobre los efectos de aplicación de la inteligencia artificial en el sistema jurídico*. Librería Bosch S. L. Barcelona, pp. 271 ss.

⁵¹ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A., ob. cit. 2023.

⁵² Vid. ob. cit., 2024. La autora considera que el desconocimiento de las actuaciones de elaboración de riesgos fiscales por parte del contribuyente en sí no genera indefensión en relación con el concreto procedimiento inspector, pues con independencia de los motivos que han propiciado su inicio, el procedimiento se desarrollará con las garantías previstas en la LGT y en el RGIT. Ahora bien, este desconocimiento no facilita el control del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes y posibles riesgos derivados de dichas herramientas, las garantías de transparencia y el principio de buena administración.

tribuyentes en sí no genere indefensión en relación con el concreto procedimiento inspector que, con independencia de los motivos que han propiciado su inicio, se desarrollará con las garantías previstas en la LGT y en el RGIT; este desconocimiento no facilita el control del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes y posibles riesgos derivados de dichas herramientas, las garantías de transparencia y el principio de buena administración. Por ello, esta autora propone incluir en la motivación de la decisión de inicio del procedimiento de inspección adoptada por el inspector jefe una necesaria referencia a los motivos que han conducido a su selección como objeto del procedimiento haciendo referencia al concreto valor del riesgo fiscal asignado al contribuyente y al peso que el mismo ha tenido en la toma de decisión que ha servido para iniciar dicho procedimiento.

Suberbiola Garbizu recuerda que «motivar no es solo citar preceptos, sino dar o explicar la razón o motivo, exteriorizar el proceso lógico y jurídico que determina la decisión. Una motivación, por tanto, solo cumple su función garantista si es inteligible para el destinatario y le permite comprender el porqué del acto para, en consecuencia, poder articular su defensa». Para esta autora, una decisión basada en la utilización de herramientas de IA «opaca» o «no transparente» cuyo proceso deductivo es inescrutable, es una decisión carente de motivación accesible y comprensible que «genera un cortocircuito» en el derecho a la defensa del contribuyente⁵³. De esta manera, la mera afirmación de que un algoritmo ha identificado un perfil de riesgo no justifica la exigencia legal de motivación necesaria que permita explicar cómo y por qué se llegó a esa conclusión. De ahí que sea fundamental que el propio funcionario que utiliza esas herramientas que le llevan a detectar indicios de posibles incumplimientos sea capaz de conocer la lógica concreta aplicada al caso, de

⁵³ SUBERBIOLA GARBIZU (ob. cit. 2025) se refiere a la doble opacidad del ecosistema tecnológico como uno de sus principales problemas que se proyecta en el ámbito de la toma de decisiones. La «opacidad extrínseca», afecta a la falta de publicidad por la que a pesar de la obligación legal de aprobar y, por ende, dar publicidad a los programas y aplicaciones utilizados, según se refiere en el artículo 96.4 LGT, la AEAT lo hace de forma meramente formal. Por ello, las resoluciones publicadas describen la finalidad de las actuaciones automatizadas pero omiten detalles cruciales sobre las aplicaciones específicas, su funcionamiento interno o su código fuente, impidiendo al contribuyente con esta falta de transparencia conocer las «reglas del juego» algorítmicas a las que está sometido. La «opacidad intrínseca» hace referencia a los sistemas utilizados por la AEAT, especialmente los basados en *machine learning* o *deep learning*, que funcionan como cajas negras en las que sus procesos deductivos, basados en el análisis de millones de parámetros interconectados, pueden volverse tan complejos que resultan ininteligibles incluso para sus propios creadores (sean estos la propia AEAT o grandes tecnológicas), lo que hace materialmente imposible explicar por qué el algoritmo llegó a una determinada conclusión o predicción. Críticos también con esta opacidad se muestran: MALVÁREZ PASCUAL (ob. cit., 2022), OLIVARES OLIVARES, B. D., ob. cit, 2020, pp. 102-105.

manera que siga existiendo un razonamiento humano y no la mera aplicación automática de esos instrumentos al servicio de la Administración.

Es cierto que el Plan Estratégico 2024-2027 de la AEAT asegura una «reserva de humanidad» imprescindible en esa toma de decisiones concretas pero si el sistema es ininteligible, ni el funcionario será capaz de explicarlo cabalmente, ni el contribuyente podrá cuestionarlo de manera eficaz, ni el juez podrá revisarlo en profundidad. La decisión puede convertirse «en pura autoridad algorítmica, en un porque lo dice la máquina que siendo (obviamente) más inteligente que el ser humano, tendrá razones que no merecen ser cuestionadas»⁵⁴ o quizá sí; ahora bien, en la medida que estas se desconocen, al igual que se desconoce si dichos algoritmos son lo suficientemente objetivos para evitar sesgos discriminatorios hacia determinados perfiles de contribuyentes, la consecuencia será la vulneración del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE).

3.3 La doctrina del caso «BOSCO»: ¿una apuesta por la transparencia y la inteligibilidad algorítmica extensible a los procesos de selección de contribuyentes en el plan de inspección?

No podemos cerrar estas páginas, sin hacer referencia a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 1119/2025, de 11 de septiembre (caso BOSCO)⁵⁵, en la que el alto Tribunal basándose en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y en una interpretación restrictiva de sus límites, ha venido a poner «cierto coto» al poder del Estado sobre los algoritmos, consagrando el derecho a acceder al código fuente de un programa que toma decisiones automatizadas sobre los derechos de los ciudadanos en un ámbito social. Aunque la decisión afecta a un algoritmo de política social, se plantea si las consecuencias derivadas del pronunciamiento del Alto Tribunal pudieran ser aplicables al ámbito del uso masivo de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria lo que supondría un avance sobre la necesidad de transparencia en los procesos en los que

⁵⁴ Véase SUBERBIOLA GARBIZU, ob. cit., 2025.

⁵⁵ La Sentencia 1119/2025, de 11 de septiembre de 2025 (rec. cas. 7878/2024, ECLI: ES:TS:2025:3826) obliga a la Administración General del Estado a proporcionar a la Fundación Ciudadana CIVIO el acceso al código fuente de Bosco, una aplicación informática utilizada por el Ministerio para la Transición Ecológica para que, en su condición de consumidor vulnerable, las comercializadoras de energía eléctrica les otorguen (o no) el bono social a los usuarios que cumplen determinados requisitos (de renta, de discapacidad, dependencia, monoparentalidad con menores, familias numerosas, perceptores del ingreso mínimo vital...).

la inteligencia artificial informa o prepara decisiones humanas que afectan a los obligados tributarios. Más dudas, como seguidamente veremos, plantea su extensión a los procesos de selección e inclusión de contribuyentes en un plan de Inspección por el carácter reservado de estos.

Aunque no podemos entrar en un análisis detallado del pronunciamiento del TS⁵⁶, en la Sentencia 1119/2025 se da respuesta a la cuestión de interés casacional en el FJ 9.º consagrando el «principio de transparencia algorítmica» como manifestación necesaria del mandato constitucional de transparencia en el entorno digital (FJ 6.º), obligando a las Administraciones públicas a proporcionar información sobre los sistemas informáticos de toma de decisiones automatizadas que emplean, especialmente cuando afectan a derechos de los ciudadanos. Con dicha transparencia se busca facilitar a los ciudadanos la comprensión del funcionamiento de estos sistemas, el conocimiento de sus características básicas y, cuando sea necesario, el acceso a su código fuente. La finalidad de todo ello es permitir la fiscalización de la actuación administrativa, garantizar la rendición de cuentas y asegurar la confianza en el marco de una democracia digital.

Con arreglo a este planteamiento el Tribunal Supremo entiende que la Ley 19/2013 configura el derecho de acceso de forma amplia, entendiendo que los límites previstos en el artículo 14 (propiedad intelectual o seguridad jurídica) deben ser interpretados como una excepción, exigiendo que la aplicación justificada de cualquier límite se base en un perjuicio concreto y acreditado, no genérico, y de forma proporcionada a la finalidad de protección⁵⁷. Es decir, se rechazan causas automáticas de exclusión, así como la existencia de una potes-

⁵⁶ Por limitación de páginas de nuestro trabajo en esta obra colectiva no podemos extendernos en un análisis detallado de la Sentencia 1119/2025, de manera que remitimos al excelente trabajo de SUBERBIO-LA GARBIZU (ob. cit., 2025), del que extraemos las principales conclusiones. Otros comentarios sobre la Sentencia 1119/2025, de 11 de septiembre: BRINES ALBIÑANA, J., «Pionero hito en el acceso a la información pública: la transparencia algorítmica (el acceso al código fuente: aplicación telemática Bosco)», *Revista El Consultor de los Ayuntamientos*, 2025; OLEA GODOY, W., «Las Administraciones públicas deben facilitar información sobre los programas de ordenadores utilizados para adoptar decisiones relevantes para los ciudadanos, pese a las limitaciones generales», *Diario La Ley*, núm. 10842, diciembre 2025; PÉREZ POMBO, E., «Bosco y la transparencia algorítmica. Luz frente a la opacidad», entrada en *Fiscal-Blog* 5/11/2025, <https://fiscallblog.es/bosco-y-la-transparencia-algoritmica-luz-frente-a-la-opacidad/>; PLAZA PENADÉS, J., «Transparencia algorítmica y acceso al código fuente del software», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 69, septiembre-diciembre 2025; ALBA MUÑOZ, I. (2025): «La opacidad algorítmica en los planes de inspección tributaria: límites legales y retos para la transparencia y la motivación de los actos administrativos», *Actualidad Administrativa*, Sección Administración del siglo XXI, 2025.

⁵⁷ El FJ 4.º de la STS 1119/2025 recuerda el sustento constitucional del derecho de acceso [art. 105.b) CE] y se refiere a los últimos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia, entre otras, la STC 164/2021, de 4 de octubre (FJ 3.º, ECLI: ES: TC:2021:164); la STS 940/2024, de 29 de mayo (rec. 1262/2023, FJ 4.º1, ECLI: ES: TS:2024:2812); la STS 140/2023, de 7 de febrero (rec. 8005/2021, FJ 5.º, ECLI: ES: TS:2023:319).

tad discrecional por parte de la Administración para denegar el acceso. Por tanto, habrá que valorar la existencia de un interés público o privado superior que permita el acceso en cada supuesto concreto.

Esa ponderación se realiza en el caso Bosco, concluyendo el Alto Tribunal que el interés público en verificar que el algoritmo aplica correctamente la ley (especialmente tratándose de derechos sociales) prevalece sobre el interés patrimonial de la Administración (propiedad intelectual) y, sugiere, además, que el acceso puede someterse a cautelas (prohibición de difusión, etc.) que salvaguarden ese interés patrimonial. Por lo que se refiere al límite de la seguridad jurídica, la posible vulneración o riesgo que produce la revelación del código utilizado por el algoritmo concreto no puede oponerse «sin más» al derecho de acceso, pues equivaldría a vaciarlo de contenido y a dar un carácter absoluto al límite, que no es el espíritu del legislador en la Ley 19/2013. Para al Alto Tribunal la transparencia algorítmica, lejos de ser siempre un riesgo, puede contribuir a mejorar la seguridad al permitir auditorías independientes y correcciones, y servir para asegurar el correcto funcionamiento de un sistema que decide sobre derechos sociales.

Los autores que han comentado este pronunciamiento coinciden en señalar que la doctrina sentada en ella por el Tribunal Supremo tiene también repercusión en el ámbito tributario, ya que puede ser útil para frenar la opacidad de los sistemas de inteligencia artificial utilizados por la AEAT⁵⁸, particularmente en el ámbito de los procesos de selección e inclusión de los contribuyentes en un plan de inspección. El acceso al código fuente podría ser un instrumento de gran utilidad para las dos partes implicadas en dicho proceso: a la Administración, le puede servir para motivar la decisión concreta respecto de un obligado tributario, y a este, para entender y contestar adecuadamente tal decisión, haciendo valer su derecho a la tutela judicial efectiva si entendiera que existe una posible vulneración de sus derechos. Si bien, de nada sirve dicha transparencia si no se conjuga con otro derecho fundamental que afecta al uso de los citados sistemas de inteligencia artificial por la AEAT, nos referimos al «derecho de

⁵⁸ A pesar de que, en el vigente Reglamento (UE) 2024/1689 el Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de junio de 2024 por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial, los sistemas de IA utilizados por las autoridades fiscales y aduaneras utilizados en procesos administrativos, no se clasifican automáticamente como de «alto riesgo» (Considerando 59), se hace necesario garantizar esa transparencia poniéndola al servicio del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) y al deber de motivación (art. 103 LGT). El Reglamento establece un estándar mínimo de armonización que no impide que los Estados miembros prevean garantías más estrictas siempre que no sean incompatibles con el Derecho de la Unión europea (Vid. SUBERBIOLA GARBIZU, ob. cit., 2025). Sobre el citado Reglamento, se puede consultar: BARRIO ANDRÉS, M., *Reglamento UE de Inteligencia Artificial*, Claves Prácticas, Francis Lefebvre, abril 2025; COTINO HUESO, L. y SIMÓN CASTELLANO, P., *Tratado sobre el Reglamento de Inteligencia Artificial de la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, 2024.

explicabilidad algorítmica». Este derecho exige ir un paso más allá de la transparencia, pues implica no solo el conocimiento de los algoritmos y código fuente, sino el conocimiento de cómo se comportan estos y por qué y cómo el modelo algorítmico funciona y adopta una decisión determinada⁵⁹.

Ahora bien, nos alineamos con el sector doctrinal que viene exigiendo, mucho antes de la sentencia del caso Bosco⁶⁰, que de *lege ferenda* sería necesario la aprobación de un marco regulatorio que aclare y precise que el deber de motivación de la Administración tributaria conlleve la tarea de comunicar y explicar al contribuyente por qué un sistema de inteligencia artificial, que actúa en una fase previa, sirve de apoyo para considerar que hay indicios razonables que permiten el inicio de un procedimiento de inspección y además puede servir para garantizar que el algoritmo responde a una finalidad ética y legítima de la propia Administración tributaria. Mientras se mantenga este vacío legal, incluso tras la sentencia 1119/2025, es probable que la AEAT objete ante cualquier demanda de transparencia algorítmica que ello supondría revelar los métodos de selección y control lo que supondría abrir una puerta al fraude. En el caso concreto de los planes de inspección que tienen un carácter reservado, «la transparencia temprana puede no ser compatible con el ejercicio de las potestades administrativas por la Administración tributaria»⁶¹, si bien este argumento que, en abstracto, podría ser legítimo, «no puede ser un cheque en blanco para la opacidad»⁶².

En este punto, entendemos con Suberbiola Garbizu que el avance que supone el reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo reside en el hecho de establecer la necesidad de una justificación concreta y proporcional caso por caso, exigiendo la demostración de un perjuicio específico y proporcionado, no bastando la mera referencia a la «lucha contra el fraude». Se podrá re-

⁵⁹ Vid. GÓMEZ REQUENA, J. A., ob. cit., 2024, en especial pp. 183-184. Otros autores que se han ocupado de aspectos relacionados con este «derecho a la explicabilidad»: MARTÍN DELGADO, I., «La aplicación del principio de transparencia a la actividad administrativa algorítmica», en *Inteligencia artificial y sector público. Retos, límites y medios*, GAMERO CASADO, E., y PÉREZ GUERRERO, F. L., 2023, Tirant lo Blanch pp. 131-194; SUBERBIOLA GARBIZU, I., «Relevancia de la inteligibilidad de la Inteligencia Artificial utilizada en los procedimientos tributarios», en *La Inteligencia Artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, Olivares Olivares, B. (Dir.), CISS, Madrid, 2022, pp. 216-237; PÉREZ BERNABEU, B. «El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual», *Revista española de derecho financiero*, 2021, pp.143-178; ALBA MUÑOZ, I., ob. cit. 2025.

⁶⁰ Vid. GÓMEZ REQUENA (ob. cit., 2024, p. 186), y MARTÍN LÓPEZ, J., *Inteligencia artificial y comprobación tributaria: Transparencia y no discriminación*, Aranzadi, 2023, pp. 100-104.

⁶¹ Vid. GARCÍA-HERRERA Blanco, C. (2020), «El uso del *big data* y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», en Serrano Antón, F. (Dir.): *Fiscalidad e IA: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi, pp. 297-317, en especial pp. 311-312.

⁶² Vid. SUBERBIOLA GARBIZU, ob. cit. 2025.

querir a la AEAT que demuestre que el acceso a la lógica general de un algoritmo de alguno de los sistemas que utiliza la AEAT (por ejemplo, Hermes) causaría un grave daño a la recaudación que supera el interés público en la transparencia. La autora entiende que con arreglo a estas premisas se podría solicitar la transparencia sobre la lógica general del algoritmo, por ejemplo, conocer que «el sistema cruza datos de facturación con consumos eléctricos» sin revelar los parámetros concretos, el peso o umbrales específicos que disparan una alerta (por ejemplo, «si el consumo eléctrico es un 30% inferior a la media del sector, se investiga»), pues esto último sí podría comprometer la eficacia del control⁶³. Así entendido, la doctrina Bosco permitiría conocer las reglas del juego sin aportar las pistas necesarias para hacer trampas.

En definitiva, estaríamos ante algo similar a lo que se produce en relación con el carácter reservado de los planes de inspección concretos y la publicación de los criterios o directrices que los informan⁶⁴. En el caso de la utilización de sistemas de inteligencia artificial como punto de partida y apoyo para iniciar una inspección, se trataría de permitir el acceso a la lógica y explicabilidad general del algoritmo logrando un entendimiento cabal, al menos, sobre las razones que han fundamentado un acto tributario derivado de la aplicación de la inteligencia artificial por la AEAT. Parece sencillo pero no lo es, al menos sin una previsión legal al respecto. Dado el carácter reservado de los planes de inspección entendemos que, al menos, se debería comunicar al contribuyente que se ha utilizado un sistema de inteligencia artificial que ha servido para seleccionarlo, identificando la lógica de los datos que ha utilizado este sistema de forma inteligible, así como su vinculación con la existencia de un plan de inspección, manteniendo siempre el carácter secreto de los algoritmos⁶⁵.

Con arreglo al criterio de la sentencia del Tribunal Supremo 1119/2025, la «opacidad algorítmica» en cualquiera de sus versiones: no publicación del código fuente, ininteligibilidad de esas «cajas negras» o complejidad técnica de la inteligencia artificial para un ciudadano medio, podría dar lugar a supuestos de indefensión, ante la cual el obligado tributario podría utilizar diferentes vías procesales, que expone magistralmente Suberbiola Garbizu, para hacer valer su derecho a la defensa invocando la doctrina del caso Bosco.

⁶³ *Ibidem*, 2025.

⁶⁴ Véanse los trabajos de SOTO BERNABEU, L., «La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, 2021, pp. 93-129, en especial p. 123, y SOTO BERNABEU, L., «La inteligencia artificial y la gestión del riesgo fiscal de los contribuyentes en la aplicación del sistema tributario», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (Coord.). *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocio altamente digitalizados*, La Ley, 2022, pp. 470-471.

⁶⁵ *Vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ, ob. cit., 2024, p. 334.

Así, ante el acto de inicio de una inspección del que se sospeche que tiene una base algorítmica se podría solicitar el acceso al código fuente exigiendo la información sobre su lógica de funcionamiento, aplicando la Ley 19/2013. Si la AEAT, denegara la información requerida o esta fuera ininteligible, puesto que el acto de inicio es un mero acto de trámite que no es recurrible directamente, se puede recurrir el acto de liquidación alegando la vulneración del derecho a la defensa y la falta de motivación, ya que se desconoce la *ratio decidendi* real al no tener una explicación comprensible de la lógica aplicada. En este caso, la indefensión generada por la opacidad algorítmica se consideraría un vicio de anulabilidad conforme al artículo 48.2 Ley 39/2015 o al artículo 219 LGT si se trata de una revocación.

Esta doctrina del caso Bosco también serviría para luchar contra posibles sesgos discriminatorios derivados del uso de estos sistemas de *machine learning* que pueden llevar a ciertos colectivos (autónomos, pymes, residentes en determinadas zonas...) a ser objeto de escrutinio desproporcionado sin justificación objetiva, lo que podría llevar a vulnerar el principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE). En estos casos, siguiendo a la autora citada, la estrategia procesal debería basarse en la auditoría de sesgos y la discriminación algorítmica, en tres pasos: el primero, volvería a ser solicitar el código fuente vía Ley 19/2013, lo que, idealmente debiera completarse con la información sobre los datos de entrenamiento utilizados por el algoritmo, aunque, estos puedan ser más complejos de obtener; el segundo paso más complejo, lo desarrollaría un perito informático que analizaría la lógica del sistema en busca de variables sesgadas, correlaciones espurias o «bucles de retroalimentación» que generen efectos discriminatorios. En caso de que se detectaran sesgos, el tercer paso consistiría en impugnar el acto tributario alegando la vulneración del principio de igualdad y no discriminación, aportando el informe pericial como prueba y argumentando que la actuación administrativa se basa en un criterio algorítmico viciado y, por tanto, arbitrario o discriminatorio. Existe el precedente del caso SyRI (*Sistem Risk Indication*) en los Países Bajos.

Por último, Suberbiola Garbizu ⁶⁶, indica que la aplicación de la doctrina del caso BOSCO actualiza y refuerza la contenida en una sentencia anterior, la STS 3023/2020, de 1 de octubre (rec. 2966/2019) que sirvió para rechazar el uso de datos estadísticos o comparaciones genéricas como única base para justificar la entrada en el domicilio del contribuyente. Siguiendo la nueva doctrina, se podría solicitar a la AEAT que explicita los criterios concretos que le llevaron a la selección del contribuyente objeto de inspección también cuando

⁶⁶ Vid. ob. cit. 2025.

la propia selección para iniciar un procedimiento inspector se hubiera realizado en base o con apoyo en estos sistemas de IA. De esta forma, si se sospecha que la selección es total o predominantemente algorítmica (por ejemplo, vía Hermes) se podría solicitar el acceso al código fuente y a la lógica del sistema de perfilado de riesgos invocando Bosco, y si la Administración tributaria no justifica la selección con criterios individualizados o se niega a «transparentar» la lógica algorítmica que subyace, podría alegarse que existe una falta de motivación para iniciar la inspección por lo que esta decisión podría ser arbitraria con lo que habría una base para una futura impugnación de los actos derivados del procedimiento por vicio en su origen.

Aunque es indudable que esta sentencia supone un cierto avance, su aplicación en el ámbito de los procedimientos de inspección tributaria debe hacerse con mucha cautela. Compartimos la opinión de Olivares Olivares para quien esta sentencia es un punto de partida, que no garantiza *per se* la transparencia efectiva de sistemas de IA complejos, al menos si no se acompaña de una obligación legal y técnica de diseñar sistemas explicables. Identificar el código como motivación es un avance, pero de nada sirve si el citado código es ininteligible o el sistema es opaco en su diseño⁶⁷. Se trata de ir dando pasos para conseguir un mayor respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes asegurando la transparencia, la seguridad y protección de datos, y la equidad en las decisiones que se apoyan en aplicaciones automatizadas, para fortalecer la confianza de los ciudadanos en nuestro sistema tributario logrando un equilibrio entre la innovación tecnológica y la protección de los derechos fundamentales, también en este ámbito digital⁶⁸.

En definitiva, se trata de encontrar solución a un problema antiguo que sigue sin resolverse en el entorno digital en el que se mueve actualmente la Administración tributaria, nos referimos a la tensión entre la eficacia de la lucha contra el fraude, que aconseja no proporcionar mucha información y la tutela de los derechos de los contribuyentes, que impone la necesidad de controlar una posible arbitrariedad en la selección de los sujetos inspeccionados⁶⁹.

⁶⁷ Vid. su trabajo: «¿IA o la elocuencia divina? El dilema de HERMES en la AEAT», en *FiscalBlog*, entrada 30/10/2025 <https://fiscallblog.es/ia-o-elocuencia-divina-el-dilema-de-hermes-en-la-aeat/>.

⁶⁸ Vid. PEDROSA LÓPEZ, C., ob. cit., «Derechos y garantías de los contribuyentes...», 2024, p.115. Esa necesidad también ha sido defendida por GRAU RUÍZ, M. A. (2020): «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 130, julio-septiembre 2020, pp. 7-15; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2023): «Garantías del contribuyente e inteligencia artificial», en Malvárez Pascual, L., Pita Grandal, A. y Martos García, J. J., (Dir.) *Los modelos de negocio en la era digital. Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes*, pp. 541-548.

⁶⁹ Véase RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, ob. cit., 2025.

No se trata de publicitar detalles técnicos sensibles que hagan inservibles los sistemas de inteligencia artificial puestos al servicio de la lucha contra el fraude, pero si se podría proporcionar información sobre los criterios objetivos utilizados por los algoritmos que permitan comprender, al menos, el razonamiento lógico que existe detrás de las decisiones que se adoptan en base a estos⁷⁰. Comprensión tanto para el funcionario que los aplica como para el contribuyente que se ve afectado por ellas.

Para lograr ese objetivo, Rodríguez Márquez considera que sería útil que los planes anuales de inspección proporcionaran información de las actuaciones en las que se están empleando herramientas de inteligencia artificial y de tratamiento masivo de datos, ello facilitaría un mejor control sobre las mismas para permitir identificar resultados que pudieran ser discriminatorios o carentes de justificación⁷¹ y ello, con independencia, de que el resultado de la inspección hubiera puesto de manifiesto algún tipo de ilegalidad. Ahora bien, difícilmente se podrá avanzar en este sentido sin una adecuada regulación de los estándares de transparencia en los que debe moverse la Administración tributaria y un diseño adecuado de los controles necesarios para la eliminación de posibles sesgos que supongan discriminaciones, que bien podrían partir de la Agencia Española de Supervisión de la Inteligencia Artificial (AESIA) que podría ejercer labores de supervisión⁷². No obstante, compartimos con Díaz Ravn una cierta preocupación por el hecho de que en la composición de ese órgano, no haya personal, ya sea funcionario o laboral, con conocimientos jurídicos en general y de la normativa tributaria en particular⁷³, por lo que nos parece acertada la solución que este autor propone y que consistiría en ampliar las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente, a fin de que pueda asistir a la AESIA en la supervisión de los sistemas de inteligencia artificial empleados por la Administración tributaria, supliendo las carencias que dicho órgano pueda tener en materia tributaria.

En cualquier caso, el futuro marco legal que regule el uso de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria debería aclarar aspectos

⁷⁰ Vid. ALBA MUÑOZ, ob. cit., 2025.

⁷¹ Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, ob. cit., 2025.

⁷² Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, ob. cit., 2025 y ALBA MUÑOZ, ob. cit., 2025. En esta web puede consultarse información sobre la Agencia Española de Supervisión de la Inteligencia Artificial: <https://aesia.digital.gob.es/es>.

⁷³ Así lo expuso en la Jornada «La Inteligencia Artificial en la Administración tributaria: retos y oportunidades» organizado en la Universidad de León los días 24 y 25 de octubre de 2025. Esas conclusiones y otros aspectos relacionados con ellas, han quedado recogidas en su trabajo: «Las actuaciones administrativas automatizadas en el ordenamiento tributario español», pendiente de publicación, 2026. Como indica este autor, los procesos de selección que se han venido convocando en la citada Agencia se centran en puestos para profesionales con conocimientos informáticos.

esenciales como: los requisitos mínimos de transparencia y explicabilidad para los sistemas algorítmicos que utiliza la Administración tributaria y los límites, en el caso que afectaran a los planes de inspección; los derechos de los contribuyentes en relación con las decisiones automatizadas; los procedimientos de impugnación de las decisiones basadas en sistemas de IA; las responsabilidades y sanciones por un uso indebido o discriminatorio de estos sistemas⁷⁴.

Somos conscientes de que la tarea no es fácil y no debemos perder de vista que se trata de seguir avanzando en la lucha contra el fraude fiscal combatiendo la existencia de posibles discrecionalidades técnicas que pudieran existir en el proceso de selección de los contribuyentes, propiciadas también con el uso de estos sistemas de IA si los datos o algoritmos que utilizan para definir los perfiles de riesgo son de mala calidad o contienen sesgos. Es cierto que no podemos negar que estos sistemas tecnológicos pueden ser más objetivos que una decisión humana, pero debe ser la ley la que establezca los límites al uso que la Administración tributaria viene haciendo de estas herramientas tecnológicas e inteligencia artificial para garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes y el control que, ante actuaciones ilegales de los órganos administrativos, puedan ejercer los tribunales para evitar posibles vulneraciones de aquellos⁷⁵.

4. CONCLUSIONES

La planificación de la actividad inspectora trata de ser un remedio para garantizar que la decisión administrativa discrecional no incurra en arbitrariedad ni ilegalidad, sirviendo a la Administración como fundamento o motivación de sus concretas decisiones inspectoras. Como hemos intentado poner de manifiesto en estas páginas siguen existiendo muchos de los problemas que manifestaba el profesor Aguallo Avilés en 1994 pues, aunque ha habido algunos cambios en la normativa, las referencias legales a los planes de inspección siguen siendo escuetas y se mantiene el carácter reservado de estos desde los primeros compases de su regulación.

En efecto, al inconveniente del carácter reservado de los planes de inspección se le añade la incidencia en los procesos de selección de herramientas tecnológicas que utilizan algoritmos, poco transparentes e inteligibles para un ciudadano medio, para elaborar perfiles y clasificar a los obligados tributarios en función del riesgo de incumplimiento. Entendemos que este tipo de herra-

⁷⁴ Vid. ALBA MÚÑOZ, ob. cit. 2025.

⁷⁵ Así lo señala claramente PÉREZ BERNABEU, ob. cit., 2024.

mientas que, apoyándose en la inteligencia artificial elaboran perfiles de riesgo cada vez más individualizados, deben servir como apoyo a la decisión final que tomará un funcionario, pero no deben utilizarse como meros instrumentos que permitan iniciar una inspección por el mero hecho de que un contribuyente aparezca reflejado en ellas.

Para evitar que esto último se produzca, la motivación del acto con el que se inicia la inspección se convierte en la herramienta fundamental que puede usar el contribuyente para defenderse en las vías procesales oportunas cuando considere que existe un vicio en esa decisión discrecional que implica la inclusión en un plan de inspección. Y ello tanto si esta decisión se ha producido con arreglo a los criterios fácticos de los que dispone el funcionario o, en estos últimos tiempos, aplicando de forma automatizada las herramientas de IA puestas al servicio de la planificación inspectora. En este último caso, se necesita un mínimo de información transparente e inteligible sobre los datos o algoritmos que se han utilizado para incluir al contribuyente en un plan de inspección.

Creemos que la doctrina que establece el Tribunal Supremo en la Sentencia 1119/2025, de 11 de septiembre (caso «Bosco»), supone un primer paso adelante en la medida en que reconoce la importancia del principio de transparencia y explicabilidad de los datos que podría resultar también de aplicación para la Administración tributaria. No obstante, somos conscientes de la dificultad de su aplicación en el ámbito de los planes de inspección por su carácter reservado, consideramos que los contribuyentes que puedan verse afectados por la inclusión en un plan de inspección por el empleo de sistemas de IA deberían, al menos, conocer y entender los criterios generales que informan estos sistemas que sirven para motivar el inicio del procedimiento de inspección. No obstante, sin un adecuado y específico marco normativo que regule el uso de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria, seguirá dificultándose el control por parte de los tribunales del diseño de los sistemas que realizan los perfiles de riesgos que permiten seleccionar a los contribuyentes afectados por un procedimiento de inspección.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBA MUÑOZ, I.: «La opacidad algorítmica en los planes de inspección tributaria: límites legales y retos para la transparencia y la motivación de los actos administrativos», *Actualidad Administrativa*, Sección Administración del siglo XXI, 2025.
- ALONSO MURILLO, F.: «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en Serrano Antón, F. (dir.):

- Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los contribuyentes*, Navarra, Aranzadi, 2021, pp. 55-96.
- BARRIO ANDRÉS, M.: *Reglamento UE de Inteligencia Artificial*», Claves Prácticas, Francis Lefebvre, 2025.
- BERNAD FUREST, M.: «La inteligencia artificial como herramienta antifraude» en *El control masivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias*, Sanz Gómez, R. (Dir.), Dykinson, 2024, pp. 41-61.
- BRINES ALBIÑANA, J.: «Pionero hito en el acceso a la información pública: la transparencia algorítmica (el acceso al código fuente: aplicación telemática Bosco)», *Revista El Consultor de los Ayuntamientos*, 2025.
- CALVIJO HERNÁNDEZ, F. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?», *Impuestos*, 1987.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «La inclusión de los contribuyentes en los planes de inspección y el necesario respeto al principio de seguridad jurídica: algunas consideraciones», en Martín López, J. y Pérez Bernabeu, B. (Dirs.), *Seguridad jurídica y derecho tributario. Presente y futuro*, Navarra, Aranzadi, 2019, pp. 75-90.
- CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A.: «¿Quién teme a los algoritmos tributarios? Un problema que va más allá de la tecnología», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (Coord.), *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocio altamente digitalizados*, Madrid, La Ley, 2020, pp. 385-434.
- COTINO HUESO, L. y SIMÓN CASTELLANO, P.: *Tratado sobre el Reglamento de Inteligencia Artificial de la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2024.
- DÍAZ RAVN, N.: «Las actuaciones administrativas automatizadas en el ordenamiento tributario español», pendiente de publicación en 2026.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Garantías del contribuyente e inteligencia artificial», en Malvárez Pascual, L., Pita Grandal, A. y Martos García, J. J., (dirs.) *Los modelos de negocio en la era digital. Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes*, 2023, pp. 541-548.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 1992.
- GARCÍA BERRO, F.: «La Inspección Tributaria en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, 21-22/2004, pp. 51-64.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», en Serrano Antón, F. (Dir.): *Fiscalidad e IA: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi, pp. 297-317.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La planificación de las actuaciones inspectoras y el inicio del procedimiento de inspección tributaria», en *Revista Forum Fiscal*, núm. 303, Sección Gestión e inspección tributaria, La Ley Digital, CISS.

- GARCÍA NOVOA, C. y HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, F. (Dirs.): *Estudios sobre inteligencia artificial y economía digital*, Aranzadi, 2024.
- GÓMEZ REQUENA, J. A.: «La aplicación de la Inteligencia Artificial predictiva en la selección de obligados tributarios: el desafío de la explicabilidad algorítmica», en *Los sistemas fiscales ante la irrupción de la inteligencia artificial*, García Prats, F. A., y Pedrosa López, C. (Coords.), Aranzadi, 2024, pp. 163-191.
- GRAU RUÍZ, M. A.: «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, 2020, pp. 7-15.
- JUAN LOZANO, A. M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- JUAN LOZANO, A. M y MAGRANER MORENO, F.: «El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», en *Quincena Fiscal*, 1999, pp. 9-19.
- LOZANO SERRANO, C.: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A.: «El uso del big data y la inteligencia artificial en la planificación de las actuaciones inspectoras». Pita Grandal, Malvárez Pascual, L. A. y Ruiz Hidalgo, C. (dirs.): *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*. Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2023, pp. 115-151.
- «Las actividades de investigación previas a un procedimiento de inspección tributaria. Una propuesta de marco jurídico para mejorar los mecanismos de selección de los sujetos inspeccionados», en *Revista Española de Derecho Financiero*, 2022.
- MARTÍN DELGADO, I.: «La aplicación del principio de transparencia a la actividad administrativa algorítmica», en *Inteligencia artificial y sector público. Retos, límites y medios*, GAMERO CASADO, E., y PÉREZ GUERRERO, F. L., Tirant lo Blanch, 2023, pp. 131-194.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, C.: «Los planes de inspección», *Revista de Derecho Público, Teoría y Método*, 2025, pp. 7-40.
- «El uso de algoritmos para elaborar los planes de inspección», en *El Derecho Administrativo en la era de la inteligencia artificial*, recoge las Actas del XVIII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo. Vigo 25 a 27 de enero de 2024, (Coords.) Valcarcel Fernández, P. y Hernández González, F. L., Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 2025, pp. 329-339.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: *Inteligencia artificial y comprobación tributaria: Transparencia y no discriminación*, Aranzadi, 2023.
- «Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, 2022, pp. 51-89.
- MARTÍN LÓPEZ, J. y PÉREZ BERNABEU, B.: «Inteligencia artificial, Machine Learning e inclusión de contribuyentes en los procedimientos comprobatorios», en Serrano

- Antón, F. (Dir.): *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los contribuyentes*. Navarra, Aranzadi, 2021, pp. 441-456.
- MONTOYA LÓPEZ, M. P.: *Los planes de Inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla La Mancha, 2008.
- OLEA GODOY, W.: «Las Administraciones públicas deben facilitar información sobre los programas de ordenadores utilizados para adoptar decisiones relevantes para los ciudadanos, pese a las limitaciones generales», *Diario La Ley*, 2025.
- OLIVARES OLIVARES, B. D.: «Distopía tributaria, sobre avatares y algoritmos», en *FiscalBlog*, entrada 16/11/2025, <https://fiscalblog.es/distopia-tributaria-sobre-avatares-y-algoritmos/>.
- «¿IA o la elocuencia divina? El dilema de HERMES en la AEAT», en *FiscalBlog*, entrada 30/10/2025 <https://fiscalblog.es/ia-o-elocuencia-divina-el-dilema-de-hermes-en-la-aeat/>.
- «Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria», *Crónica Tributaria*, 2020, pp. 89-111.
- ORENA DOMINGUEZ, A.: «Implicaciones fiscales de la Inteligencia Artificial» en Richard González, M., y Poelemans Maitena (Coord.). *Estudios sobre los efectos de aplicación de la inteligencia artificial en el sistema jurídico*. Barcelona, Librería BOSCH, 2024, pp. 271 y ss.
- PALAO TABOADA, C.: «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente», *Contabilidad y Tributación*, CEF, 1997.
- PARRA RUIZ, G. (2026): *Fiscalidad en la era virtual. La transformación digital y el rol de la Hacienda Pública Autonómica*, Ed. Fundación Pública Andaluza. Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía (Fundación IEHPA <https://www.iehpa.es/repositorio-digital>), 2026.
- PEDROSA LOPEZ, C.: «Derechos y garantías de los contribuyentes ante la irrupción de la IA», en García Prats y Pedrosa López (Dirs.): *Los sistemas fiscales ante la irrupción de la IA*, Aranzadi, 2024, pp. 89-118.
- PÉREZ BERNABEU, B.: «Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Revista Española de Derecho Financiero*; 2024, pp. 113-160.
- «El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual», *Revista española de derecho financiero*, 2021, pp. 143-178.
- PÉREZ POMBO, E.: «Bosco y la transparencia algorítmica. Luz frente a la opacidad», entrada en *FiscalBlog* 5/11/2025, <https://fiscalblog.es/bosco-y-la-transparencia-algoritmica-luz-frente-a-la-opacidad/>.
- PLAZA PENADÉS, J.: «Transparencia algorítmica y acceso al código fuente del software», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, 2025.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «¿Debe informar la Administración tributaria acerca de la utilización de la IA en sus actividades de control del fraude? (a propósito de la

Sentencia Elsbury) », en *Taxlandia Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, entrada 9 de septiembre 2025, <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/debe-informar-la-administracion-tributaria-acerca-de-la-utilizacion-de-ia-en-sus-actividades-de-control-del-fraude-a-proposito-de-la-sentencia-elsbury>.

- SELMA PEÑALVA, V.: «La aplicación de herramientas de inteligencia artificial en las actuaciones de la Administración tributaria. ¿Cómo afecta a los derechos y garantías de los contribuyentes?» en: *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*. Instituto de Estudios Fiscales. Documentos de Trabajo, 9/2022. Madrid, 2022, pp. 1-56.
- SERRANO ANTÓN, F.: «La transformación digital de las Administraciones tributarias: hacia el Tax Tech y la Inteligencia artificial», en *Los sistemas fiscales ante la irrupción de la inteligencia artificial*, García Prats, A. y Pedrosa López, C., (Coords.), Aranzadi, 2024, pp. 23-42.
- «Inteligencia artificial y Administración tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los contribuyentes*, Aranzadi, 2021, pp. 149-194.
- SOTO BERNABEU, L.: «La inteligencia artificial y la gestión del riesgo fiscal de los contribuyentes en la aplicación del sistema tributario», en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (Coord.). *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocio altamente digitalizados*, La Ley, 2022, pp. 435-473.
- «La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, 2021, pp. 93-129.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Hacia una fiscalidad algorítmica transparente y garantista: la sentencia del Tribunal Supremo sobre el algoritmo “Bosco” como palanca contra la opacidad de las “cajas negras” tributarias», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 2025.
- «Relevancia de la inteligibilidad de la Inteligencia Artificial utilizada en los procedimientos tributarios», en *La Inteligencia Artificial en la relación entre los obligados y la administración tributaria*, Olivares Olivares, B. (Dir.), CISS, Madrid, 2022, pp. 216-237.

CAPÍTULO 21

LA COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FORMALES POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS¹

FELIPE ALONSO MURILLO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid
Exletrado coordinador en el Tribunal Supremo

*Dedicado a la memoria de Ángel Aguallo Avilés, cuya sabiduría
jurídica permanece en sus obras, en sus ponencias y en el recuerdo
de quienes tuvimos el honor de colaborar con él.*

SUMARIO: 1. Las obligaciones tributarias formales. 2. La comprobación de obligaciones tributarias formales. 3. La comprobación de obligaciones tributarias formales en un procedimiento de comprobación limitada. 3.1 Las obligaciones formales como objeto de comprobación. 3.2 Las singularidades del procedimiento con ese objeto. 4. La comprobación de obligaciones tributarias formales en un proce-

¹ Trabajo realizado en el marco del PID2023-149797NB-I00, titulado «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio en el modelo de las relaciones con la administración tributaria».

dimiento de inspección. 4.1. Las obligaciones formales como objeto de inspección. 4.2. El procedimiento de inspección con ese objeto. Bibliografía.

1. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

Como es sabido la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [en adelante, LGT], define las obligaciones tributarias formales en el apartado 1 de su artículo 29² y lo hace en unos términos amplísimos, pues califica como tales a todas las exigidas a los obligados tributarios por las normas tributarias o aduaneras sin carácter pecuniario, cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

En una conceptualización tautológica, el apartado 3 del artículo 35 LGT dispone que tendrán el carácter de obligados tributarios, no solo los enumerados en el apartado 2 de ese mismo precepto legal³, sino también todos aquellos a quienes las normas tributarias impongan obligaciones formales. Ergo, las obligaciones tributarias formales se pueden imponer a las personas físicas, a las personas jurídicas e incluso a las entidades sin personalidad jurídica⁴, y la mera imposición de alguna de esas obligaciones formales califica a la persona física o entidad jurídica que deba cumplirla como obligado tributario.

Como ha sostenido Villarín Lagos, son dos las características esenciales y específicas de las obligaciones tributarias formales: carecer de naturaleza pecuniaria y ser un instrumento necesario para la aplicación de los tributos⁵.

El fundamento constitucional de estas obligaciones tributarias formales se encuentra en el deber general de colaborar con la Administración tributaria,

² El artículo 17.3 LGT dispone expresamente tal cosa cuando establece: «Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley».

³ «Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivo».

⁴ Recuérdese que el artículo 35.4 LGT dispone: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

⁵ Confróntese, VILLARÍN LAGOS, M., «Capítulo II. La relación jurídico-tributaria», *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 139.

que emana de los artículos 31.1⁶ y 103.1⁷ de la Constitución Española, y su existencia resulta imprescindible para cumplir y para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, porque, como destaca el propio artículo 29.1 LGT, *in fine*, el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales «está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros».

Magistralmente sintetizó Aguallo Avilés hace más de tres décadas las exigencias y las consecuencias del generalizado sistema de autoliquidación de los tributos, sin que el largo tiempo transcurrido desde entonces obligue a modificar una sola palabra: «como para controlar el cumplimiento del deber de contribuir en los términos que la ley establece, se precisa de abundante y veraz información, crecen sin medida los deberes de colaboración de los sujetos pasivos y se extienden a personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, ajenas a la obligación tributaria sometida a comprobación; en una palabra: se *panfiscalizan* las relaciones tributarias, es decir, se universaliza la sujeción especial al Fisco, derivada ahora, no solo de la posesión de riqueza (contribuyente), sino también de otros títulos diversos (obligados tributarios)»⁸.

El apartado 2 del artículo 29 LGT enumera obligaciones tributarias formales en diez letras, después de advertir que se podrán establecer otras⁹, y el

⁶ «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

⁷ «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

⁸ AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 24.

⁹ Sostiene Sesma Sánchez que las obligaciones tributarias formales se deben establecer en una Ley, porque se trata de prestaciones coactivas de hacer, de deberes jurídico-públicos impuestos por un ente público en ejercicio de potestades tributarias, cuyo incumplimiento está tipificado como infracción tributaria y resulta sancionable. Se trata, dice, de prestaciones personales de carácter público sometidas a reserva de ley *ex* artículo 31.3 de la Constitución española. Concluye que la ley debe, en todo caso, habilitar el establecimiento de una específica obligación formal señalando su finalidad, objeto y contenido, así como los obligados tributarios que deben cumplirla y a partir de ahí puede intervenir la norma reglamentaria para, como dispone el apartado 3 del artículo 29 LGT, regular las circunstancias relativas a su cumplimiento. Confróntese, SESMA SÁNCHEZ, B., «VIII. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pp. 142-143.

El sometimiento de las obligaciones tributarias formales a la reserva de ley *ex* artículo 31.3 CE no ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional y no se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal Supremo: a) En la sentencia de 20 de octubre de 2010 (recurso contencioso-administrativo 14/2009, ES: TS:2010:5501), se lee: «la reserva de ley en materia tributaria no es absoluta sino relativa; solo afecta a los elementos esenciales del tributo y solo a ellos y no impide que puedan regularse aspectos concretos de elementos esenciales del tributo por norma reglamentaria» y, «[p]or consiguiente, con más razón podrán regularse mediante norma reglamentaria lo que no dejen de ser aspectos formales del tributo pues no existe reserva ley constitucional respecto de obligaciones tributarias formales. El apartado h) del artículo 8 de la LGT,

apartado 3 establece que, en desarrollo de lo dispuesto en este artículo 29, las disposiciones reglamentarias podrán regular circunstancias relativas al cumplimiento de esas obligaciones formales enumeradas. En particular, –prosigue– se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Las obligaciones formales enumeradas en el artículo 29.2 LGT son todas las siguientes:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpreta-

que prevé la regulación por ley de la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta, debe considerarse como una preferencia de ley, pues no tiene alcance constitucional de reserva de ley» (FD tercero, *in fine*). b) En la posterior sentencia de 25 de febrero de 2013 (recurso de casación 5235/2010, ES: TS:2013:908) se reiteró que «el artículo 8 LGT precisa el contenido normativo de la reserva de ley tributaria que proclaman los artículos 31.3 y 133.1 CE, pero también la preferencia de ley, esto es, de aquellas materias que constitucionalmente podrían ser reguladas por reglamento, para las que el legislador prefiere la ley. Ha querido el legislador, en virtud de aquella disposición, ser él quien establezca la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de los pagos a cuenta. En otras palabras, aun cuando dicha obligación no se considerase un elemento esencial o configurador del tributo y, por lo tanto, no operase respecto de ella la reserva de ley ex artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, su establecimiento estaría vedado a la potestad reglamentaria, sin perjuicio de su necesaria colaboración, porque el legislador ha decidido atraer para sí la competencia para hacerlo. Es verdad que esta preferencia de ley no impediría, en principio, mediante una norma posterior de igual rango, deslegislar la materia concernida, habilitando su regulación mediante un reglamento, pero tal decisión de legislador ha de ser expresa, precisa e inequívoca». c) Finalmente, en la sentencia de 16 de marzo de 2022 (recurso de casación 4727/2020, ES: TS:2022:1038), FD segundo, se reitera la anterior doctrina y se afirma: «es unánime la opinión sobre que la garantía del principio de reserva de ley no se extiende a las obligaciones formales o procedimentales, entre las que se incluyen, claro está, los modelos de declaración, y dentro de estos las declaraciones informativas, puesto que son accesorias a la obligación principal, conformando el ámbito típico de la normativa reglamentaria». En suma, aunque las obligaciones tributarias formales no estén sometidas a reserva de ley constitucional, cabe considerarlas sometidas a preferencia de ley, porque no solo el artículo 8.h) sino también el artículo 29.2 LGT, cuando se refiere a «las restantes que puedan legalmente establecerse» avalan esa exégesis. Dicho lo cual, cabe sostener con SESMA SÁNCHEZ que el establecimiento y modificación de los elementos esenciales de las obligaciones formales deben ser establecidos por ley. *Vid.* en el mismo sentido, SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 1179-1180.

ción de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de estos no fuera posible por estar encriptados o codificados. En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT, en lo sucesivo), dedica su Título II a «Las

obligaciones tributarias formales», donde se integran los arts. 2 a 58 agrupados en cinco capítulos: Capítulo I. Las obligaciones censales (arts. 2 a 16); Capítulo II. Las obligaciones relativas al domicilio fiscal (art. 17); Capítulo III. Obligaciones relativas al número de identificación fiscal (arts. 18 a 28); Capítulo IV. Obligaciones relativas a los libros registros fiscales (art. 29), y Capítulo V. Obligaciones de información (arts. 30 a 58).

Ese Título II RGAT no agota, en absoluto, el desarrollo reglamentario de las obligaciones formales recogidas en la LGT, basta mencionar para confirmarlo: (i) el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y (ii) el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.

El número de obligaciones formales existentes hoy en nuestro ordenamiento jurídico-tributario es abrumador y la dificultad que entraña su correcto y puntual cumplimiento es importante y creciente. Sin necesidad de ofrecer más detalles, los más de dos centenares de modelos de declaración tributaria que aparecen en la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ilustran las anteriores afirmaciones¹⁰. El aplazamiento hasta el año 2027 de la aplicación del sistema Veri*Factu es otra muestra muy reciente¹¹.

¹⁰ Confróntese en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gl_es/presentar-consultar-declaraciones-modelo.html Acceso el 17 de octubre de 2025.

¹¹ La disposición final primera del Real Decreto-ley 15/2025, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes para favorecer la actividad inversora de las entidades locales y de las comunidades autónomas, y por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, modifica la disposición final cuarta, titulada «Entrada en vigor y efectos» del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, que queda redactada como sigue:

«Disposición final cuarta. Entrada en vigor y efectos.

El presente real decreto y el reglamento entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1.a) deberán tener adaptados los sistemas informáticos a las características y requisitos establecidos en este reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de enero de 2027. El resto de obligados tributarios mencionados en el artículo 3.1 deberán tener operativos los citados sistemas informáticos antes del 1 de julio de 2027.

Los obligados tributarios del artículo 3.2, en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos plenamente adaptados al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera este real decreto, sin perjuicio de la obligada adaptación de los sistemas incluidos en contratos de mantenimiento plurianual conforme a las fechas señaladas anteriormente.

En el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto estará disponible en la sede de la Agencia Estatal de Admi-

El Diccionario panhispánico del español jurídico califica el coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, cuando no es el propio obligado quien las realiza, como presión fiscal indirecta, y destaca que estas se deben ajustar al principio de limitación de costes indirectos en la aplicación de los tributos, contemplado en el artículo 3.2 LGT, el cual genera el derecho de los contribuyentes –en puridad de todos los obligados tributarios– previsto en el artículo 34.1.k) LGT a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos gravosa¹².

Se califiquen como «presión fiscal indirecta» o como «costes de cumplimiento» –*compliance costs* en terminología anglosajona–, lo cierto es, parafraseando a Carbaño Vasco, que «[n]o se ha emprendido en España de manera sistemática ni una recopilación, ni una cuantificación de tales costes, ni siquiera se han identificado y no, por falta de metodologías internacionales al respecto, por lo que todo propósito por parte de nuestra Agencia Tributaria de minorar los costes de cumplimiento con cualquier programa o herramienta se queda en eso: en una afirmación apodíctica, carente de contrastes rigurosos»¹³.

Este desalentador diagnóstico se impone, pese a que una presión fiscal indirecta elevada repercute negativamente en el obligado tributario y en la Administración tributaria, como destaca González Aparicio, «pues considerando lo esencial del cumplimiento de las obligaciones formales por los contribuyentes para el funcionamiento del sistema tributario, unas cargas elevadas derivadas de tales actuaciones resultan desincentivadoras e incrementan la necesidad de control»¹⁴.

Añádase a este primer problema otros dos no menores: el plazo de exigencia de estas obligaciones formales y las sanciones previstas para el incumplimiento de esta clase de obligaciones tributarias.

En cuanto al plazo de exigencia de las obligaciones formales, cabe recordar que el apartado 1 del artículo 70 LGT establece, como regla general, que las obli-

nistración Tributaria el servicio para la recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificables».

¹² Vid., *Diccionario panhispánico del español jurídico*, Real Academia Española, <https://dpej.rae.es/lema/presi%C3%B3n-fiscal-indirecta> Acceso el 17 de octubre de 2025.

¹³ CARBAÑO VASCO, D., «Los costes del cumplimiento tributario: un concepto poco conocido», 24 de enero de 2023. Vid.: <https://nosoloimpuestos.es/2023/01/24/los-costes-del-cumplimiento-tributario-un-concepto-poco-conocido/> Acceso el 17 de octubre de 2025. En el mismo sentido, GONZÁLEZ APARICIO, M., «El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa», Capítulo 1 del Documento de Trabajo 10/2021 del Instituto de Estudios Fiscales, *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, pp. 20-21. Consultado en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2021_10.pdf Acceso el 17 de octubre de 2025.

¹⁴ *Ibidem*, ob. cit., p. 21.

gaciones formales vinculadas a otras obligaciones del propio obligado tributario solo se podrán exigir mientras que no haya expirado el plazo de prescripción para determinar estas últimas. Se trata de una previsión lógica, mientras que no expire el plazo de prescripción de las obligaciones materiales del propio obligado tributario serán exigibles las obligaciones formales vinculadas a aquellas.

A la regla general expuesta se añaden dos especiales en los apartados 2 y 3 de ese mismo artículo 70 LGT; a saber:

– Las obligaciones tributarias formales de conservación y suministro de información de las letras d) [La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.], e) [La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.] y f) [La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.] del artículo 29.1 LGT se deben cumplir durante el plazo previsto en las normas mercantiles o en las normas tributarias si este último plazo fuere superior.

– La obligación tributaria formal de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 66.bis LGT¹⁵.

¹⁵ «1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y períodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de

Las reglas especiales expuestas extienden a unos plazos que rayan lo inasumible en términos de seguridad jurídica el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

En cuanto a las infracciones y sanciones previstas por el incumplimiento de obligaciones tributarias formales, cabe recordar que al menos los siguientes artículos de la LGT regulan las infracciones y sus correspondientes sanciones por el incumplimiento de obligaciones de esa naturaleza: el artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones; el artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información; el artículo 200. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales; el artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación; el artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable; el artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos; el artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria; el artículo 204. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta; el artículo 205. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, y, en fin, el artículo 206. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

No son pocas, por tanto, las infracciones y sanciones administrativas previstas para el incumplimiento de obligaciones tributarias formales en la propia LGT, ni son poco relevantes cuando estas se analizan en profundidad, lo que no resulta posible en este trabajo para respetar la extensión máxima concedida.

En cambio, ningún precepto ni de la LGT ni de sus Reglamentos Generales de desarrollo prevé consecuencia jurídica alguna por la falta de respeto del derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que a este le resulte menos gravosa y, aunque no falta algún pronunciamiento jurisprudencial que recuerda la existencia de ese derecho del obligado tributario y del correlativo deber de la Administración tributaria¹⁶, no se logra que ese derecho/deber sea efectivo o, en otras palabras, que deje de ser un mero desiderátum dirigido a la Administración tributaria. La experiencia enseña que las urgencias que identifica la doctrina y las que aprecia nuestro legislador ni son necesariamente las mismas, ni cuando lo son se les otorga por este último la misma importancia¹⁷.

Procede cerrar este primer apartado introductorio del trabajo reproduciendo una de las conclusiones a las que González Aparicio llega en el suyo: «aunque la Administración se precie de acatar el artículo 34.k) de la LGT y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones formales, valiéndose para ello en gran medida de las grandes posibilidades ofrecidas por las nuevas tecnologías, este efecto se ha visto suprimido o atenuado por el “océano” de obligaciones formales que se abren ante el contribuyente y a las que debe hacer frente, a riesgo de ser sancionado en caso de incumplimiento»¹⁸.

¹⁶ Por ejemplo, el Tribunal Supremo aclaró, en sentencia de 30 de septiembre de 2019 (recurso de casación 6276/2017, ES: TS:2019:3037), que el artículo 34.1.k) LGT regula un derecho autónomo del obligado tributario que únicamente cabe excepcionar de manera justificada, y que, en consecuencia, lo que debe justificar la Administración tributaria es la tramitación más gravosa para este, no la más beneficiosa.

¹⁷ Debo reiterar desafortunadamente lo que sostuve hace casi tres décadas, discúlpeame la auto cita: «[n]o deja de ser sintomático de la “mala salud” de las relaciones entre Administración tributaria y administrado que el legislador sienta [y todavía hoy siga sintiendo] la necesidad de decir expresamente [...] que las actuaciones de la Administración tributaria deben llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para los administrados, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias –¿es que puede defenderse lo contrario, seriamente hablando?– ». Vid. ALONSO MURILLO, F., «Artículo 20», *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Mac Graw Hill, Madrid, 1998, p. 162.

¹⁸ Vid. su trabajo: «El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa», ob. cit., p. 43.

2. LA COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

Las obligaciones tributarias formales deben ser comprobadas, al igual que las obligaciones tributarias materiales, para asegurar su cumplimiento correcto y puntual, así como para sancionar los incumplimientos detectados.

Este control del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales vendrá asociado normalmente a la comprobación e investigación de obligaciones tributarias materiales, pero está permitida y puede ser necesaria la disociación de los controles.

La competencia para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales la tienen fundamentalmente los órganos de gestión y de inspección tributaria. Sin embargo, la simple lectura del artículo 162 LGT¹⁹, precepto que regula las facultades reconocidas a los órganos de recaudación para asegurar o efectuar el cobro de las deudas tributarias, pone de manifiesto que esos órganos de recaudación también pueden exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias formales y, como es lógico, serán ellos quienes controlen su correcto y puntual cumplimiento.

La actividad de control de las obligaciones tributarias formales realizada por los órganos de gestión, inspección o recaudación se tiene que producir en el seno de alguno de los procedimientos de su respectiva competencia, sin que esta afirmación requiera mayor justificación en Derecho, y si se centra la atención en el control de las obligaciones formales por los órganos de gestión e inspección tributaria, resulta obligado acudir al RGAT para conocer la regulación de esos procedimientos en desarrollo de la LGT.

El Título IV RGAT, rotulado como «Actuaciones y procedimientos de gestión», incluye un Capítulo II, intitulado «Procedimientos de gestión tributaria»,

¹⁹ Artículo 162 LGT:

«1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así se lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta Ley.

2. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se hubiesen dictado, se podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de dichas resoluciones o requerimientos, mediante acuerdo del órgano competente».

que regula en su Sección 7.^a las «Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales» diferenciando cuatro Subsecciones: 1.^a Actuaciones y procedimientos de comprobación censal (arts. 144 a 147), 2.^a Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal (arts. 148 a 152), 3.^a Actuaciones de control de presentación de declaraciones (art. 153) y 4.^a Actuaciones de control de otras obligaciones formales (art. 154). La doctrina ha considerado acertadamente, hasta la fecha «clama en el desierto», que hubiera sido más lógico regular un único procedimiento de comprobación para todas las obligaciones tributarias formales, porque de ese modo se lograría una mayor seguridad jurídica tanto para los obligados tributarios como para la propia Administración tributaria²⁰.

El Título V RGAT, rotulado como «Actuaciones y procedimiento de inspección» incluye tres artículos relacionados con la comprobación de obligaciones tributarias formales: el artículo 189. Formas de terminación del procedimiento inspector, cuyo apartado 5 se limita a disponer que las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa; el artículo 192. Comprobación de obligaciones formales, integrado como el anterior en la «Subsección Segunda. Formas de terminación del procedimiento inspector», de la «Sección Cuarta. Terminación del procedimiento de inspección», del «Capítulo II. Procedimiento de inspección», y, finalmente, el artículo 197. Otras actuaciones inspectoras, precepto incluido en el «Capítulo III. Otras actuaciones inspectoras», cuyo apartado 6 reitera que los órganos de inspección podrán desarrollar actuaciones de comprobación limitada, para lo que se ajustarán –sobre todo– a lo establecido en los artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAT²¹.

La consecuencia que se extrae *prima facie* de las normas reglamentarias descritas es que la actividad de comprobación de obligaciones formales por los órganos de inspección, objeto de este trabajo, se producirá siempre en el seno de un procedimiento de comprobación limitada o de un procedimiento de inspección.

Dispone el apartado 7 del artículo 197 RGAT que, en los supuestos en que las actuaciones de control censal sean desarrolladas por los órganos de inspección, estos podrán proponer, en su caso, a los órganos competentes –de gestión tributaria–, el acuerdo de baja cautelar, el inicio del procedimiento de rectifica-

²⁰ *Vid.*, verbigracia, los trabajos de SESMA SÁNCHEZ, B., «VIII. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, ob. cit., p. 144, y SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, ob. cit., pp. 1178-1179.

²¹ El artículo 141 LGT lo deja meridianamente claro en su letra h): «La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley».

ción censal, la rectificación de oficio de la situación censal o la revocación del número de identificación fiscal, regulados en los artículos 144 a 147, ambos inclusive, de ese mismo reglamento. Nada dice en cambio el RGAT de los supuestos en que los órganos de inspección cuestionen el domicilio fiscal, detecten la falta de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o lleven a cabo el control de «otras obligaciones formales», por lo que no cabe extender a estos supuestos lo establecido por el artículo 197.7 RGAT, pero en el caso del cuestionamiento del domicilio fiscal se deberá proceder del mismo modo, visto el contenido de los artículos 148 a 152 RGAT. No se puede defender lo propio con la falta de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos regulada en el artículo 153 RGAT, teniendo en cuenta lo establecido en la letra c) del artículo 163 RGAT: «Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos: c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria». En efecto, si el procedimiento de comprobación limitada permite comprobar la falta de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos y dicho procedimiento puede ser desarrollado por los órganos de Inspección, carece de sentido que la regularización que se estime procedente sea remitida a los órganos de gestión.

Llama poderosamente la atención el contenido del artículo 154 RGAT, titulado «Control de otras obligaciones tributarias formales»²², porque en su seno se autoriza a la Administración tributaria a realizar las actuaciones previstas para el procedimiento de comprobación limitada en los párrafos b), c) y d) del artículo 136.2 LGT, salvo el examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, actuación esta última incluida en el párrafo a) de ese artículo 136.2, pese a lo cual este procedimiento de control no se considera en dicho precepto reglamentario como uno de comprobación limitada²³, puesto

²² A la vista de su tenor literal, resulta aplicable para el control del cumplimiento de obligaciones formales que se establezcan legalmente y a todas las establecidas en el artículo 29.2 LGT, salvo las recogidas en las letras a) y c) de dicho precepto legal. Vid. SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, ob. cit., pp. 1228-1229.

²³ Sostiene SESMA SÁNCHEZ que «carece de sentido haber prescindido de este medio de comprobación en este procedimiento, pues es una exclusión que no aporta nada». Vid. su trabajo: «VIII. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, ob. cit., p. 173.

Hay una razón para esa exclusión, cuestión distinta es que se comparta: si en un procedimiento denominado de «control de otras obligaciones formales» se pueden realizar todas y cada una de las actuaciones realizables en un procedimiento de comprobación limitada, sería poco menos que insostenible dispo-

que el apartado 5, letra c), de este mismo artículo 154 RGAT establece que puede terminar precisamente por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya su objeto.

No es fácil justificar por qué un procedimiento de control de «otras obligaciones formales», que permite a la Administración tributaria realizar la mayoría de las actuaciones permitidas en uno de comprobación limitada, puede terminar con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada²⁴: ¿Quiere esto decir que las únicas actuaciones de comprobación que califican el procedimiento como uno de comprobación limitada son las del artículo 136.2, párrafo a), LGT o, alternativamente, que el artículo 136.1 LGT limita el procedimiento de comprobación limitada a las obligaciones tributarias materiales y las formales directamente vinculadas a aquellas? ¿Cómo se justificaría en Derecho cualquiera de esos dos resultados hermenéuticos?

Con independencia de las respuestas que se den a las anteriores preguntas, es indudable que el control por los órganos de inspección de cualesquiera obligaciones tributarias formales solo se puede producir en un procedimiento de comprobación limitada o en un procedimiento de inspección.

3. LA COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

3.1 Las obligaciones formales como objeto de comprobación

El procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAT, puede ser desarrollado tanto por los

ner que dicho procedimiento puede terminar con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, tal y como prevé el artículo 154.5.c) RGAT, porque se estaría separando de manera artificial e innecesaria el control de las obligaciones tributarias materiales y el control de las obligaciones tributarias formales.

²⁴ En palabras de Sesma Sánchez: «[r]ealmente carece de sentido que este procedimiento, cuyos medios de comprobación son sustancialmente idénticos a los de una comprobación limitada, pueda concluir con la iniciación de este último. En todo caso, será de aplicación lo que seguidamente se indica en el texto, esto es, el carácter preclusivo de la comprobación efectuada». *Vid.* su trabajo: «VIII. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, ob. cit., p. 176, nota a pie 79.

Se refiere esta autora al artículo 154.6 RGAT: «Finalizado el procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales mediante diligencia, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el apartado 3.a) de este artículo, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha diligencia».

órganos de gestión tributaria como por los órganos de inspección tributaria *ex* artículos 141.h) LGT y 197.6 RGAT, este último mencionado *ut supra*²⁵. Es relevante subrayar, al igual que hace Sánchez García, que cuando sean los órganos de inspección los que desarrollen un procedimiento de comprobación limitada están realizando una función propia de la inspección, pero con las limitaciones específicas de este procedimiento de gestión y, por ende, con la consiguiente reducción de las facultades reconocidas a la inspección en el ordenamiento tributario que esta puede utilizar en su seno²⁶.

Aclarado lo que precede, procede recordar que el ámbito de comprobación e investigación legalmente permitido en el procedimiento de comprobación limitada se precisa en el artículo 136.1 LGT: «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria».

Los términos empleados por el legislador no pueden ser más amplios, de modo que las auténticas limitaciones de este procedimiento de comprobación limitada vienen de la mano de las actuaciones permitidas y de las actuaciones prohibidas a los órganos de gestión o a los órganos de inspección que los desarrollen, tal y como unas y otras se delimitan en los apartados 2, 3 y 4 de ese mismo artículo 136 LGT.

El artículo 163 RGAT trata de precisar el contenido del artículo 136.1 LGT, pero reconoce, para no incurrir en *ultra vires*, que los tres concretos supuestos que regula como habilitantes del inicio de un procedimiento de comprobación limitada lo son «entre otros»²⁷; a saber: «a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria. b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria. c) Cuando de acuerdo con los ante-

²⁵ Crítica SÁNCHEZ GARCÍA con acierto esta decisión del legislador, porque «no tiene sentido esta “degradación” de la Inspección para realizar un procedimiento de comprobación limitada y más si tenemos en cuenta que la inspección puede realizar actuaciones parciales con el mismo objeto que una comprobación limitada y sin pérdida de facultades comprobatorias ni investigadoras, es decir, actuando con plenas facultades inspectoras». Vid. SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, ob. cit., p. 646.

²⁶ Confróntese, SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, ob. cit., pp. 657 y 705.

²⁷ Como innecesaria o puramente aclaratoria califica ANÍBARRO PÉREZ, S. esta norma reglamentaria en su trabajo: «XI. Procedimiento de comprobación limitada», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, ob. cit., pp. 248-249.

cedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria».

Al ser esto así, una interpretación lógica y sistemática del artículo 136.1 LGT exige entender que pueden ser objeto de comprobación e investigación en un procedimiento de comprobación limitada tanto obligaciones tributarias materiales como obligaciones tributarias formales y, con respecto a estas últimas, tanto si su comprobación se asocia como si se disocia de la comprobación de obligaciones tributarias materiales²⁸.

Muestras inequívocas de lo afirmado son, verbigracia: (i) la posible terminación por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada de los procedimientos de rectificación censal [art. 145.4.d) RGAT] y de control de la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos [artículo 153.6.c) RGAT] y de otras obligaciones formales [artículo 154.5.c) RGAT], e, igualmente, (ii) la inclusión como actuación permitida en el seno del procedimiento de comprobación limitada del examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos [art. 136.2.c) LGT].

3.2 Las singularidades del procedimiento con ese objeto

La regulación del inicio del procedimiento de comprobación limitada no presenta singularidades cuando se trate de comprobar obligaciones formales asociadas a la comprobación de obligaciones materiales, tampoco cuando se trate de comprobar exclusivamente obligaciones formales, salvo la imposibili-

²⁸ En el mismo sentido se manifiesta SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, ob. cit., pp. 670-671. Sostiene este autor que el procedimiento de comprobación limitada permite que su objeto sea la obligación tributaria en general y cada una de las individualizadas en los artículos 19 a 29 bis RGAT. Una matización es necesaria: solo podrán ser comprobadas aquellas obligaciones tributarias individualizadas en los artículos 19 a 29 bis RGAT, cuyo control corresponda a los órganos de gestión o de inspección, no aquellas cuyo control corresponda a los órganos de recaudación.

En sentido contrario se pronuncia MARTÍNEZ PASTOR, E.: «Artículo 163», en *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, La Ley – Garrigues, Madrid, 2011, pp. 1038-1039, para quien «el procedimiento de comprobación limitada se configura como un procedimiento de control tributario, y en concreto, de comprobación de obligaciones sustantivas o materiales, frente a los procedimientos propios de comprobación de obligaciones formales (recogidas en el artículo 29 LGT), que se desarrollan en el RGAT en los artículos 144 a 154».

dad de iniciarlo en este segundo caso mediante la notificación de una propuesta de liquidación. Por consiguiente, las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por el órgano de gestión o de inspección competente mediante comunicación notificada al obligado tributario en la que se expresará la naturaleza y el alcance de las actuaciones a desarrollar y se le informará de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. La única cuestión específica que plantea el inicio del procedimiento de comprobación limitada es la siguiente: ¿Es necesario dejar constancia en la comunicación de inicio de que serán comprobadas las obligaciones tributarias formales asociadas a la obligación tributaria material objeto del procedimiento? A la vista de las normas vigentes dicha aclaración es innecesaria por evidente.

La regulación del desarrollo del procedimiento de comprobación limitada tampoco presenta singularidades cuando se trate de comprobar obligaciones formales asociadas a la comprobación de obligaciones materiales, ni cuando se trate de comprobar exclusivamente obligaciones formales, salvo que en este segundo caso no se practicará una liquidación provisional, lo que sí deberá existir es una propuesta de resolución frente a la que el obligado tributario pueda alegar lo que a su derecho convenga en el plazo de 10 días, contados desde el siguiente al de notificación de la propuesta, pues solo se puede prescindir de ese trámite cuando la resolución contenga una manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Los modos de terminación del procedimiento de comprobación limitada cuando se hayan comprobado obligaciones formales asociadas a la comprobación de obligaciones materiales o cuando se hayan comprobado exclusivamente obligaciones formales son los mismos: la resolución expresa, la caducidad del procedimiento o el inicio de un procedimiento inspector; donde aparecen las singularidades del objeto del procedimiento de comprobación limitada seguido es en el contenido de la resolución expresa, porque solo habrá liquidación provisional si ha sido objeto de la actuación de comprobación una obligación tributaria material, el resto de los contenidos que el artículo 139.2 LGT²⁹ enumera deberán ser siempre incluidos, aunque no serán idénticos cuando se

²⁹ «La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido: a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación. b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas. c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución. d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada».

hayan comprobado obligaciones formales asociadas a obligaciones materiales que cuando se hayan comprobado exclusivamente obligaciones formales.

Cuando se comprueben obligaciones tributarias materiales y obligaciones tributarias formales asociadas a aquellas, se debe distinguir la regularización que se estime procedente para las obligaciones formales y la regularización que se estime procedente para las obligaciones materiales, aun cuando aquellas estén relacionadas con estas últimas, de modo que, incluso si el procedimiento de comprobación limitada finaliza con la notificación de una liquidación tributaria provisional, la regularización procedente para las obligaciones formales comprobadas debería constar en una diligencia específica de estas. Es una exigencia lógica, porque la liquidación tributaria es un acto resolutorio que determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que resulte a devolver o a compensar [artículo 101.1 LGT]; ergo, tiene una naturaleza pecuniaria y, por ende, solo puede regularizar obligaciones tributarias materiales, no obligaciones tributarias formales, que carecen por definición de tal naturaleza.

Cuando se comprueban exclusivamente obligaciones formales, el resultado de la comprobación y la regularización que se estime procedente se debe documentar en una diligencia, porque no puede haber una liquidación tributaria provisional.

La formalización del contenido expuesto en una diligencia y la ausencia de mención a la posibilidad de utilizar un informe se sustentan en el tenor literal del artículo 138.1 LGT, con arreglo al cual, «[l]as actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley». Sin embargo, el artículo 99.7, *in fine*, LGT³⁰ en absoluto permite descartar la emisión de un informe por el órgano de gestión o por el órgano de inspección que desarrolle un procedimiento de comprobación limitada, si lo considera necesario³¹.

Aunque no existe para el procedimiento de comprobación limitada un precepto como el artículo 192 RGAT, relativo a las formas de terminación del procedimiento de inspección cuando se haya comprobado e investigado el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, nada impide entender, *mu-*

³⁰ «Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos».

³¹ En el mismo sentido SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, ob. cit., p. 682.

tatis mutandi, que cuando el objeto del procedimiento de comprobación limitada desarrollado por la inspección haya sido comprobar e investigar el cumplimiento de obligaciones formales, el resultado en uno y otro caso se debe documentar en una diligencia y/o en un informe, que se incorporará cuando proceda al expediente sancionador.

En definitiva, el resultado de la comprobación de obligaciones tributarias formales en un procedimiento de comprobación limitada debería hacerse constar en una diligencia específica, sin que quepa descartar la emisión de un informe explicativo, cuando se estime necesario, lo que tiene relevancia a la hora de sancionar los incumplimientos de obligaciones tributarias formales que se descubran, incluso si se renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, porque hasta en esos casos el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento sancionador finalizarán con un acto resolutorio distinto (art. 27.2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre; RGS, en adelante).

Para cerrar este subapartado del trabajo se puede afirmar que el efecto preclusivo del artículo 140.1 LGT debe alcanzar también a las obligaciones tributarias formales, porque el precepto remite al artículo 139.2.a) LGT, que alude a la «Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación», y tan obligación tributaria es la material como la formal, por más que la expresión «elementos de la misma» tenga más sentido en aquellas primeras que en estas segundas, dado que, además, el ámbito temporal comprobado es predicable tanto de las obligaciones tributarias materiales como de las formales.

4. LA COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES EN UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

4.1 Las obligaciones formales como objeto de inspección

El objeto del procedimiento de inspección aparece descrito en el apartado 1 del artículo 145 LGT: «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» y, en su caso, regularizar «la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones».

Los apartados 2 y 3 de este artículo 145 LGT intentan una didáctica y estéril distinción en la práctica entre el objeto de la comprobación, «actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus de-

claraciones», y el objeto de la investigación, «descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por el obligado tributario», respectivamente.

Es patente que, si el procedimiento de inspección permite comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, su objeto pueden ser tanto las obligaciones tributarias materiales como a las obligaciones tributarias formales y, con respecto a estas últimas, que su comprobación e investigación se puede asociar o disociar de la comprobación e investigación de obligaciones tributarias materiales. Muestra inequívoca de lo sostenido es el tenor literal de los artículos 189.5 y 192.1 RGAT: el primero de esos preceptos reglamentarios dispone que «las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa», y el segundo establece algunas singularidades del procedimiento de inspección cuando su objeto sea «comprobar e investigar el cumplimiento de obligaciones tributarias formales».

Tampoco apreció el Tribunal Supremo impedimento jurídico alguno, en el fundamento de derecho segundo de la sentencia de 15 de febrero de 2023 (recurso de casación 1250/2021, ES: TS:2023:416), para comprobar e investigar en un único procedimiento de inspección obligaciones tributarias materiales y obligaciones tributarias formales, aceptando en dicha sentencia incluso que ese procedimiento de inspección único concluyera con un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, sin regularización del inspeccionado, y con un informe sobre las obligaciones tributarias formales incumplidas, que determinó la incoación al inspeccionado de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de obligaciones tributarias formales exigibles. Sobre esto último se volverá más adelante.

4.2 El procedimiento de inspección con ese objeto

La prolija regulación del inicio y del desarrollo del procedimiento de inspección, expresamente recogida en los artículos 147 a 152 LGT y 177 a 184 RGAT, no presenta singularidades cuando su objeto sea comprobar e investigar obligaciones tributarias materiales y las obligaciones formales asociadas, solo cabe destacar la relevancia que en dicha regulación y en la praxis de la inspección se otorga a la comprobación e investigación de las obligaciones formales, tanto de las del propio inspeccionado como de las de otros obligados

tributarios, como medio para la comprobación e investigación de las obligaciones tributarias materiales.

Tampoco presenta singularidades la regulación legal de la terminación del procedimiento de inspección para las actuaciones de comprobación e investigación de obligaciones tributarias formales, pero sí las incluye la regulación reglamentaria; a saber:

El apartado 1 del artículo 189 RGAT establece que «[e]l procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo» y el apartado 5 de este mismo artículo 189 dispone: «[l]as actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa». Ergo, el precepto reglamentario admite que las actuaciones de comprobación e investigación de obligaciones formales terminen mediante diligencia o informe, porque, como sostiene Delgado Pacheco, «en la técnica del RGAT, no cabe hablar de liquidación en relación con estas obligaciones, ausente en ellas cualquier cuantificación de una deuda tributaria»³².

El artículo 192 RGAT, titulado «Comprobación de obligaciones formales», se dedica a la fase de terminación del procedimiento de inspección cuando su objeto sea comprobar e investigar el cumplimiento de obligaciones tributarias formales: (i) se dará audiencia al obligado tributario por un plazo de 15 días, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, una vez concluidas las actuaciones de comprobación e investigación; (ii) finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en diligencia o informe, y (iii) dicha diligencia o informe se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento de inspección, sin perjuicio de la remisión que se deba efectuar cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

La regulación reglamentaria trata de completar la regulación legal, al considerar, así ha de entenderse, que el resultado del procedimiento de inspección, en cuanto a la comprobación e investigación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales, no puede ser reflejado en acta, puesto que, si no se entiende de este modo el RGAT habría establecido una regulación *ultra vires*,

³² DELGADO PACHECO, A., «Artículo 189», *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, ob. cit., p. 1277.

porque no es dable al olvido que la LGT dedica la Subsección 3.^a de la Sección 2.^a del Capítulo IV de su Título III a la «Terminación de las actuaciones inspectoras» y que esa Subsección 3.^a únicamente contiene preceptos relativos al contenido de las actas de inspección, a las clases de actas según su tramitación y a las tres clases de actas que diferencia en función de ese criterio: con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.

Ante la ausencia de aclaración sobre cuándo procede emitir un informe y cuándo una diligencia, se ha de estar, como sostiene Delgado Pacheco³³, a la naturaleza de estos dos documentos, conforme a la cual, las diligencias están llamadas a recoger hechos y manifestaciones del inspeccionado, así como la procedencia de iniciar en su caso un procedimiento sancionador, mientras que los informes sirven para completar las diligencias o para proponer la terminación del procedimiento de inspección en relación con esas obligaciones formales.

Si la inspección ha tenido por objeto exclusivamente obligaciones tributarias formales esas diligencias y/o informes serían actos resolutorios, mientras que, si la inspección ha tenido por objeto obligaciones tributarias materiales y las obligaciones tributarias formales asociadas, esas diligencias y/o informes no serían actos resolutorios, pero sí han de considerarse necesarias para incoar un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales inspeccionadas.

En suma, como sostiene Delgado Pacheco³⁴, siempre que los procedimientos de inspección incluyan la comprobación e investigación de obligaciones formales, el procedimiento debe terminar para estas obligaciones conforme a lo previsto en el artículo 192, en relación con el artículo 189.5 LGT, de modo que la última diligencia del procedimiento de inspección, único en todo caso, desempeñaría para esas obligaciones formales el papel de un acta, inviable para ellas por la ausencia de liquidación, y se limitaría a recoger los resultados de la comprobación e investigación de esas concretas obligaciones formales. Con esa diligencia y/o con un informe en los términos expuestos *ut supra* finalizaría la comprobación de las obligaciones formales y se podría iniciar, en su caso, un procedimiento sancionador por la comisión de una infracción tributaria vinculada a las obligaciones tributarias formales comprobadas e investigadas.

³³ Confróntese, en su trabajo: «Artículo 189», *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, ob. cit., pp. 1277-1278.

³⁴ Confróntese, DELGADO PACHECO, A., «Artículo 192», *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, ob. cit., pp. 1306-1310.

La tesis que acaba de ser expuesta ha sido acogida por el Tribunal Supremo en la citada sentencia 15 de febrero de 2023 (recurso de casación 1250/2021), que sentó la siguiente doctrina en su FD segundo: «sí resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que han sido objeto de un único procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, y un informe sobre las obligaciones formales incumplidas».

Esta doctrina parte de las tres siguientes premisas:

(1.^a) Las obligaciones tributarias materiales y las obligaciones tributarias formales pueden ser objeto de comprobación e investigación en un procedimiento de inspección único.

(2.^a) La ausencia de regularización de las obligaciones tributarias materiales no obsta la existencia de incumplimientos de las obligaciones tributarias formales.

(3.^a) Los incumplimientos de las obligaciones tributarias formales detectados por la inspección permiten la incoación del correspondiente procedimiento sancionador.

Del contenido íntegro de la mencionada sentencia del Alto Tribunal, de lo dispuesto en los artículos 189.5 y 192 RGAT, así como de lo establecido en el artículo 25.2 RGS³⁵, se infieren además tres exigencias:

(1.^a) Es necesario diferenciar siempre entre el resultado de la comprobación e investigación de las obligaciones tributarias materiales y el resultado de la comprobación de las obligaciones tributarias formales.

(2.^a) El resultado de la comprobación e investigación de las obligaciones tributarias materiales se documentará en acta y el resultado de la comprobación de las obligaciones tributarias formales en diligencia o informe.

³⁵ «Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

En los procedimientos a los que se refiere el párrafo anterior, deberán aparecer debidamente individualizadas las infracciones sancionadas en dichos procedimientos».

(3.^a) La incoación de un procedimiento sancionador por presuntas infracciones vinculadas al cumplimiento de obligaciones tributarias formales comprobadas e investigadas solo se podrá sustentar en la diligencia o informe que recoja el resultado de esas actuaciones inspectoras.

En fin, la literalidad de los artículos 148.3 LGT y 190.6 RGAT impide el efecto preclusivo de la comprobación e investigación de obligaciones tributarias formales en el seno de un procedimiento de inspección, porque tanto el precepto legal como el reglamentario mencionados lo anudan a la terminación de las actuaciones del procedimiento de inspección «con una liquidación provisional» y, como es sabido, la liquidación tributaria es un acto resolutorio con naturaleza pecuniaria, pues determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que resulte a devolver o a compensar [artículo 101.1 LGT], de modo que esta solo puede regularizar obligaciones tributarias materiales, no obligaciones tributarias formales, pues estas últimas carecen por definición de tal naturaleza. Esta restricción literal de la regulación legal y reglamentaria se opone a los principios de confianza legítima y buena administración que se infieren de los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española, respectivamente.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- ALONSO MURILLO, F.: «Artículo 20», *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Mac Graw Hill, Madrid, 1998, pp. 161-162.
- ANÍBARRO PÉREZ, S.: «XI. Procedimiento de comprobación limitada», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pp. 235-259.
- CARBAJO VASCO, D.: «Los costes del cumplimiento tributario: un concepto poco conocido», 24 de enero de 2023. *Vid.*, <https://nosoloimpuestos.es/2023/01/24/los-costes-del-cumplimiento-tributario-un-concepto-poco-conocido/> Acceso el 17 de octubre de 2025.
- DELGADO PACHECO, A.: «Artículo 189», *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, La Ley – Garrigues, Madrid, 2011, pp. 1267-1283.
- «Artículo 192», *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, La Ley – Garrigues, Madrid, 2011, pp. 1305-1310.
- GONZÁLEZ APARICIO, M.: «El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa», Capítulo 1 del Documento de Trabajo 10/2021 del Instituto de Estudios Fiscales, *Los derechos y garantías del contribuyente ante la*

Hacienda Pública del siglo XXI, pp. 19-44. Consultado en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2021_10.pdf Acceso el 17 de octubre de 2025.

MARTÍNEZ PASTOR, E.: «Artículo 163», en *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, La Ley – Garrigues, Madrid, 2011, pp. 1038-1045.

SÁNCHEZ GARCÍA, M. L.: *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

SESMA SÁNCHEZ, B.: «VIII. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales», *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pp. 141-176.

VILLARÍN LAGOS, M.: «Capítulo II. La relación jurídico-tributaria», *Estudios de la Ley. General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 95-165.

CAPÍTULO 22

ESTUDIO DE LA JURISPRUDENCIA RECIENTE SOBRE LA EXTERNALIZACIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA LOCAL EN FAVOR DE EMPRESAS PRIVADAS

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Huelva

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La externalización de los servicios o las tareas de las administraciones públicas. Criterios generales y límites. 3 La externalización de los servicios de la inspección tributaria municipal. 3.1 Las distintas alternativas para externalizar las funciones inspectoras. 3.2 La normativa que delimita las funciones que deben ser desempeñadas por el personal al servicio de los órganos de inspección tributaria. 3.3 El estudio de la doctrina de los tribunales y del TEAC. 3.3.1 El examen de las tareas que puede realizar una empresa en el procedimiento de inspección y las que corresponden en exclusiva a los funcionarios. 3.3.2. En particular, la posibilidad de que una empresa privada realice actuaciones de comprobación o de obtención de prueba. 3.3.3 La forma de cálculo de la retribución de la empresa como indicio de la intensidad de su participación en las tareas inspectoras. 4. Las consecuencias de la intervención ilegal de una empresa privada en los procedimientos de inspección de los tributos municipales. 5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Es habitual que muchas administraciones locales externalicen algunos servicios o funciones en favor de empresas privadas. En concreto, es bastante frecuente la colaboración de empresas en la práctica de inspecciones fiscales, al haberse extendido su contratación para el desarrollo de determinadas tareas, catalogadas normalmente como de auxiliares, en el marco de los procedimientos inspectores o infractores.

La razón por la que se produce esta externalización es normalmente la ausencia de medios materiales y humanos adecuados para llevar a cabo de forma eficaz esta función administrativa. Se aduce también que las administraciones tributarias municipales tienen una amplia capacidad de autoorganización¹, lo que les permite la cesión de las competencias a otras entidades, incluso privadas. La cuestión es si en base a este principio pueden las distintas administraciones establecer libremente la intervención de agentes externos en las actividades y procedimientos administrativos. Debe tenerse presente que existen límites de general aplicación que se imponen a las normas de organización específica de cada administración. En este sentido, aunque las administraciones están legitimadas para la celebración de contratos de asistencia técnica con empresas privadas, no es posible la cesión de ciertas funciones públicas que son monopolio del personal al servicio de las mismas.

Por tanto, se han de analizar los instrumentos jurídicos que permiten la traslación del ejercicio de competencias públicas a otras entidades, públicas o privadas, así como los límites que existen para que las empresas puedan desarrollar ciertas tareas o actividades públicas. El Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha analizado en diversos pronunciamientos la legalidad del ejercicio de determinadas funciones administrativas por entes ajenos a la estructura administrativa, por lo que el estudio de su doctrina es esencial para poder llegar a conclusiones sólidas sobre esta materia.

Una vez que se ha examinado el marco general, se estudiará concretamente si las empresas privadas pueden colaborar en la práctica de inspecciones tributarias en el ámbito local. También se ha de destacar que diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia (en adelante, TSJ) y resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) han analizado esta posibilidad. En todas ellas se advierte de la existencia de importantes

¹ Vid. el artículo 169.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI).

limitaciones para que las empresas privadas intervengan en estos procedimientos. Es preciso determinar si existe margen para la contratación de empresas privadas al objeto de que desarrollen algún tipo de actividad relacionada con la inspección tributaria, aunque se trate de una tarea auxiliar o si, en ningún caso es posible que una entidad privada desarrolle estas funciones, en la medida en que correspondan en exclusividad a los funcionarios de carrera.

Si se considera que no es admisible la intervención de entidades privadas en alguna fase del procedimiento inspector o si estas realizan alguna actividad que no pueden desempeñar, habrá que analizar también las consecuencias de esta situación en relación con las actuaciones administrativas y los actos que haya dictado el ente municipal a efectos de determinar si los vicios detectados se trasladan a los mismos.

2. LA EXTERNALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS O LAS TAREAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. CRITERIOS GENERALES Y LÍMITES

En relación con aquellos servicios públicos que no pueden prestarse mediante gestión indirecta, por suponer el ejercicio de autoridad, como ocurre con la gestión tributaria, el ordenamiento establece diversos instrumentos jurídicos que permiten al titular de las competencias la traslación de su ejercicio a otros entes o empresas, públicas o privadas, sin que ello implique la pérdida de su titularidad.

La primera alternativa es la delegación en el ejercicio de las competencias, que se regula en el artículo 9 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP). En relación con el ámbito que está siendo objeto de estudio, el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL), prevé la delegación de competencias de los servicios de recaudación e inspección². La segunda posibilidad es la «encomienda de gestión», que se contempla en el artículo 11 de la LRJSP. Es un instrumento que permite la colaboración entre organismos o Entidades de Derecho Público de la misma o diferente administración, cuando el ente que tiene la competencia no puede ejecutarla por razones de eficacia o falta de medios técnicos idóneos para su desempeño, lo que

² Solo se puede realizar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, así como otras fórmulas de colaboración que pueden establecer con otras entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado.

permite que una entidad pública encargue la ejecución de tareas a otro organismo público que tenga los medios necesarios para poder desarrollarlas. Ninguna de estas figuras permite que las tareas públicas sean ejercidas por empresas privadas, al no formar parte de la estructura administrativa. A tal efecto, el ordenamiento administrativo ha previsto otros mecanismos jurídicos que legitiman a las administraciones para la celebración de contratos de colaboración o asistencia técnica con empresas privadas. En este sentido, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP) permite que, en determinadas condiciones, una empresa privada realice algunas tareas que competen a un ente público. La forma habitual de instrumentalizar esta colaboración es mediante su contratación a través de alguna de las figuras contractuales previstas en la legislación de contratos del sector público y, particularmente, a través de contratos de obras o servicios.

Ahora bien, existen límites importantes que condicionan la posibilidad de traslación de ciertas funciones a una empresa privada, pues hay tareas que están reservadas por ley a los funcionarios públicos de carrera y que ni tan siquiera pueden ser realizadas por el personal de la administración que no tenga carácter estatutario, si bien no es pacífico las tareas que puede desarrollar este personal. Lo cierto es que es difícil establecer un criterio que solucione esta cuestión de forma apriorística. En cada supuesto se han de analizar las tareas que la concesionaria puede realizar para determinar si las funciones que se le han encomendado pueden ser desarrolladas por un agente externo a la administración competente. A continuación, se analizará esta cuestión de modo general, mediante el estudio de la legislación y la jurisprudencia más relevante. En el siguiente epígrafe será objeto de estudio de forma específica si es posible admitir la colaboración privada en relación con las funciones encomendadas a la inspección de los tributos en el ámbito local.

Se ha de precisar que existen tareas sobre las que los funcionarios ejercen un monopolio total, en cuyo caso no es posible la intervención de personas que no tengan dicha condición. En este sentido, el artículo 92.3 de la LRBRD determina que corresponde exclusivamente a los funcionarios de carrera las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de las potestades públicas, las que impliquen ejercicio de autoridad, y las que se reserven por ley a los funcionarios para la mejor garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el desarrollo de las funciones encomendadas. Una regulación similar se establece en el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público (en adelante, LEBEP). El artículo 17 de la LCSP, relativo al contrato de servicios determina que «no po-

drán ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos». Finalmente, el artículo 113 de la LRJSP prohíbe que las sociedades mercantiles estatales dispongan de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad.

Todas estas normas hacen referencia a diversos conceptos jurídicos indeterminados, alguno de los cuales han sido precisados por la jurisprudencia, cuyo estudio es esencial a estos efectos. Una sentencia que tiene gran relevancia es la STS de 14 de septiembre de 2020 (rec. 5442/2019), que resuelve sobre la encomienda de gestión por parte de una Confederación Hidrográfica a una sociedad pública estatal para que le auxilie en la tramitación de expedientes sancionadores. Se trataba de determinar la participación de la empresa en la actividad administrativa correspondiente y si dicha intervención, con carácter de generalidad y permanencia, se puede realizar por personal ajeno a la plantilla estatutaria del órgano administrativo. La STSJ de Castilla-La Mancha 77/2019, de 13 de marzo (rec. 137/2017) había considerado en el FJ 5.º que el órgano administrativo renunció a las funciones intelectuales y valorativas propias, que son esenciales en tanto que determinan completamente el contenido de los actos administrativos, lo que supuso una delegación prohibida de las tareas nucleares del ejercicio del *ius puniendi* que están reservadas a los titulares de los órganos administrativos competentes.

El TS resolvió el recurso de casación planteado contra la sentencia mencionada, siendo de gran relevancia los FFJJ 2.º, 3.º y 4. El tribunal parte de que la actividad administrativa se desarrolla mediante el correspondiente procedimiento administrativo, que ha de tramitarse por las unidades administrativas del órgano que tenga asignada la competencia³ y que están integradas por funcionarios públicos. Se considera que la tramitación de los procedimientos administrativos, más aún de los sancionadores, constituye un ámbito de actuación reservado a los funcionarios públicos. La decisión de realizar la actividad administrativa por la vía funcionarial es una garantía del sistema y, además, lo impone la legislación. Esa reserva de la actuación del personal estatutario va pareja a las garantías que supone el Derecho Administrativo, que es el instrumento a través del cual esos poderes actúan con la objetividad, imparcialidad y sometimiento pleno a ley y el Derecho. La capacidad técnica especializada, la objetividad, la imparcialidad y la responsabilidad solo se puede presumir en los empleados públicos, pues las normas reguladoras de su estatuto están directamente orientadas a alcanzar las exigencias que impone la actividad administrativa. Además, los funcionarios están sometidos a un

³ Artículo 5.1 de la LRJSP.

régimen de responsabilidad que constituye una garantía de los ciudadanos en su relación con las administraciones públicas. Por tanto, la tramitación de los procedimientos administrativos queda reservada a los funcionarios públicos adscritos al órgano que tenga atribuida la competencia y no puede encomendarse a personal ajeno a la administración. Si esta conclusión se aplica a los procedimientos administrativos en general, mayor rigor ha de exigirse con ocasión de la tramitación de los procedimientos sancionadores en los que se ejercita la potestad de mayor incidencia sobre los ciudadanos, al ser una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

El TS considera que la colaboración externa para la prestación de servicios públicos solo resulta admisible cuando se trata de un «auxilio o asistencia técnica» puntual. El Tribunal señala que, en el caso de autos, la dirección de los procedimientos sancionadores se encomienda, con carácter de permanencia y generalidad, a la empresa. Su personal realiza las propuestas de resoluciones relevantes del procedimiento, que son finalmente suscritas por el personal de la Confederación, por lo que la sociedad pública interviene en la propia y genuina actividad administrativa, al participar regular y permanentemente en todo el procedimiento necesario para la adopción de los actos, desde la formulación de la denuncia hasta la resolución. El tribunal concluye que no es que la administración externalice un servicio, sino que se podría decir que se externaliza ella misma, al no seguir el procedimiento legalmente establecido para dictar los actos administrativos, lo cual es una exigencia constitucional. Afirmar el TS que más bien parece que se trata no ya de un supuesto de huida del Derecho Administrativo en su más pura y genuina manifestación, la tramitación de los procedimientos, sino de una privatización encubierta de un servicio que ha sido reservado al sector público, que es una de las conquistas primarias del Derecho Administrativo propio del Estado de Derecho.

El TS clarifica que el hecho de que las decisiones sean siempre adoptadas por los órganos administrativos no valida las ilegalidades del procedimiento que se ha seguido con anterioridad. Los órganos de la Confederación se limitan a aceptar la propuesta o, a lo sumo, a la constatación de la idoneidad y legalidad de su contenido. Se concluye que las propuestas no pueden hacerse por personal ajeno a la administración y tampoco los trámites del procedimiento, pues estos condicionan la resolución que se dicte. Aclara que no es admisible distinguir dentro del procedimiento entre actuaciones esenciales y accesorias del procedimiento para someterlas a un régimen diferente, pretendiendo reservar aquellas al personal estatutario, mientras que estas serían susceptibles de poder desempeñarse por terceros. Esta distinción supone desconocer la relevancia de cada trámite que integra el procedimiento, pues también las actua-

ciones accesorias condicionan la resolución final. El TS afirma que no se trata de la tramitación de un procedimiento en la sombra, como lo calificó la Sala de instancia, sino que, en realidad, el único procedimiento sancionador está en manos del personal de la empresa, pretendiéndose legalizar dicha actuación por el hecho de que las resoluciones relevantes se firman por los órganos competentes de la Confederación. En conclusión, no resulta admisible que las resoluciones las firmen los funcionarios sobre la base de las propuestas formuladas por la empresa.

El TS considera que no se puede justificar la intervención de la empresa por una situación de emergencia, debido al volumen de expedientes y a la escasez de personal. Esta pretendida justificación decae cuando esa multitud de expedientes no es algo repentino ni anómalo, sino que es lo cotidiano en procedimientos que requieren de una intensa y compleja actividad administrativa. De todo ello se concluye que el Organismo de Cuenca debió haber realizado una mejor planificación de los recursos humanos, y no ponerse en una situación precaria que pretendió paliar con la anómala intervención de un personal extraño al propio Organismo.

De acuerdo con todo lo expuesto, la respuesta del TS a la cuestión que suscitaba interés casacional objetivo es que, como regla general, los procedimientos sancionadores han de ser tramitados por el personal al servicio de las administraciones públicas, por lo que no es admisible que de forma permanente y continua pueda encomendarse funciones de auxilio material o de asistencia técnica a entidades ajenas⁴. Este criterio se reitera en la posterior STS 1265/2020, de 7 de octubre de 2020 (rec. 5429/2019), en la que se planteaba la misma cuestión.

Ahora bien, la posición del TS no ha sido exactamente la misma cuando ha analizado la intervención de una empresa privada en procedimientos que no tienen naturaleza sancionadora, variando también según las circunstancias concurrentes.

Así, el TS ha aclarado en diversas sentencias si la jurisprudencia que se fijó en las SSTS 1160/2020, de 14 de septiembre y 1265/2020, de 7 de octubre, resulta de aplicación en el ámbito de los procedimientos administrativos no sancionadores en cuya tramitación intervengan agentes externos a la administración. Esta cuestión se ha planteado, entre otras, en las SSTS 469/2023, de 12 de abril (rec. 8778/2021), 1340/2023 de 26 de octubre (rec. 2912/2022), 236/2024, de 12 de febrero (rec. 48/2022), 995/2024 y de 5 de junio (rec. 871/2022). En los casos enjuiciados en estas sentencias

⁴ *Vid.* el FJ 3.º

no se producía una colaboración habitual y continua, pues la intervención de la sociedad mercantil trató de dar una solución puntual a una situación extraordinaria y coyuntural, ante la imposibilidad de que el órgano administrativo pudiera tramitar y resolver por sus propios medios en un breve plazo 15.000 solicitudes presentadas al amparo de una modificación normativa. Además, el órgano administrativo competente se reservó el control de las labores de tramitación encomendadas a la empresa, así como la firma de las resoluciones administrativas que resolvían las solicitudes presentadas y ponían fin a dichos procedimientos. El FJ 2.º de la STS 995/2024, de 5 de junio, subraya que la sociedad remitía meras propuestas de resolución, correspondiendo la decisión final y su firma a los funcionarios responsables. El tribunal considera que si bien no se demuestra cómo se ejerció dicho control efectivo, mediante la firma el órgano administrativo asumía el control último de las decisiones adoptadas, haciéndose responsable del contenido de las mismas. No obstante, este criterio resulta contradictorio con el que se ha defendido en otras sentencias del propio TS, así como por diversos TSJ, que han defendido que la mera firma de la resolución final no convalida los vicios en los que se haya incurrido en la tramitación de un expediente por la intervención de personal ajeno a la administración. El TS considera que no cabe excluir la posibilidad de que, en determinadas circunstancias extraordinarias, una administración que no posea los medios materiales o técnicos idóneos para el desempeño de las competencias que le han sido encomendadas, pueda acudir, por razones de eficacia, a la colaboración de otras entidades. Y esta colaboración no solo puede estar referida a trabajos técnicos o materiales específicos, sino también al auxilio en la gestión y en la tramitación de los procedimientos que tiene encomendados, cuando el órgano administrativo se encuentra ante una situación extraordinaria y coyuntural a la que no puede dar respuesta por sus propios medios. El TS rechaza que toda intervención en un procedimiento administrativo, incluso ejerciendo tareas de colaboración con una administración pública, esté reservada exclusivamente a los funcionarios de carrera. En definitiva, el TS concluye que una administración puede acudir a la colaboración de otras entidades cuando, en determinadas circunstancias extraordinarias, no posea los medios materiales o técnicos idóneos para el desempeño de las competencias que le han sido encomendadas, incluida la gestión y la tramitación de los procedimientos⁵.

⁵ Vid. el FJ 3.º de la STS 995/2024, de 5 de junio.

Otro elemento que es relevante en el análisis de esta materia es la intensidad de la colaboración de la empresa externa a la que recurre la administración. En este sentido, la STS 2024/2024, de 19 de diciembre (rec. 4980/2022) analizó como cuestión con interés casacional objetivo «si el encargo para la elaboración de un proyecto completo de relación de puestos de trabajo, por un ayuntamiento a una empresa, mediante contrato administrativo de servicios, es conforme a la doctrina de esta Sala relativa a la intensidad de la intervención en un procedimiento por parte de un sujeto distinto a la administración que lo tramita». La respuesta a esta cuestión es que «en este caso la intervención de la empresa contratada al efecto ha superado la intensidad que admite la jurisprudencia». Se parte de los hechos probados en la sentencia de instancia, que consideró que la relación de Puestos de Trabajo la elaboró la contratista y el Ayuntamiento se limitó a asumir sin más el documento que se le presentó, por lo que la intervención de la empresa no fue puntual sino «intensa». El TS concluyó en el FJ 4.º que la contratista realizó una tarea que se reserva a los funcionarios públicos, en la medida en que no se dan circunstancias extraordinarias, ni puede considerarse que el Ayuntamiento carezca de medios técnicos idóneos para intervenir activamente en la mencionada actividad, pues en todo momento la administración ha de reservarse, además de la decisión, el control del procedimiento. El TS ha mantenido una tesis similar en otros casos⁶.

3. LA EXTERNALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL

3.1 Las distintas alternativas para externalizar las funciones inspectoras

La externalización de los servicios de inspección tributaria en el ámbito municipal ha sido una práctica habitual desde hace años. Se ha de analizar su legalidad y las diferentes alternativas que ofrece el Derecho Administrativo para articular la relación entre el ente municipal y la empresa privada.

En primer lugar, se ha de advertir que el artículo 85.2 de la LRBRL dispone que «la forma de gestión por la que se opte deberá tener en cuenta lo dispues-

⁶ Las SSTS 197/2023, de 16 de febrero (rec. 4118/2021), 198/2023, de 16 de febrero (rec. 3686/2021), 988/2023, de 13 de julio (rec. 3334/2021), 211/2024, de 7 de febrero (rec. 6872/2021) analizan que se atribuya a una empresa privada la valoración de los méritos de los participantes en un proceso selectivo.

to en el artículo 9 del LEBEP, en lo que respecta al ejercicio de funciones que corresponden en exclusiva a funcionarios públicos». Por su parte, el artículo 106.3 de dicha Ley establece que «es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios», lo que según la jurisprudencia impide la gestión indirecta de tales servicios⁷, al contrario de lo que ocurría en la Ley de Régimen Local de 1955 en materia de recaudación⁸.

Descartado que un ente local pueda adjudicar estos servicios a las empresas privadas mediante gestión indirecta, se ha de analizar cuáles son las posibilidades de colaboración de estas con los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria. La titularidad de las competencias atribuidas a un órgano administrativo es irrenunciable, siendo competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios. Esto no significa que su ejercicio y la tramitación de los procedimientos solo se puedan llevar a cabo por los medios propios del órgano administrativo que tiene atribuida la competencia. Tampoco se exige en todo caso la intervención de los funcionarios públicos de carrera integrados en sus unidades administrativas.

En el caso de la contratación de una empresa que realice funciones accesorias a la inspección tributaria local se deberá formalizar un contrato de servicios⁹. Además de los acuerdos individuales que existen, estos contratos podrían también articularse a través de acuerdos marco para una contratación centralizada¹⁰. En este sentido, está vigente un acuerdo marco que se licitó por la Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante, FEMP) para la prestación del servicio de asistencia técnica para la inspección tributaria y el procedimiento sancionador por infracciones tributarias¹¹. Cualquier entidad local puede adherirse al mismo para que la empresa adjudicataria desarrolle las funciones que están especificadas en el pliego, que serán objeto de análisis con posterioridad. Más adelante se estudiará también la viabilidad de todos estos contratos y acuerdos, pues plantea dudas que se encomiende a una em-

⁷ SSTs de 26 de enero de 1990 (RJ1990\561), 5 de marzo de 1993 (ES: TS:1993:18744), 31 de octubre de 1997 (rec. 9266/1991) y 13 y 27 de junio de 2000.

⁸ El artículo 731 admitía el arriendo, el concierto o la gestión afianzada. La disposición transitoria 9.ª del Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril de 1986, aún vigente, mantiene la prórroga de las situaciones existentes en materia de recaudación.

⁹ *Vid.* el artículo 15.1 de la LCSP.

¹⁰ Este tipo de acuerdos está regulado por el artículo 227 de la LCSP y su celebración se rige por lo dispuesto en el artículo 220 de la LCSP.

¹¹ El acuerdo marco se formalizó con la empresa adjudicataria el 5 de junio de 2024, con una vigencia inicial de un año, si bien puede ser prorrogado, siendo su duración máxima de 4 años. El Pliego de cláusulas administrativas que rige la celebración del acuerdo marco se puede consultar en <https://central-decontratacionfemp.com/wp-content/uploads/2024/06/4.-PCA-Inspeccion-Tributaria-1.pdf#:~:text=La%20FEMP%2C%20como%20entidad%20representativa%20de%20las,%20a%20la%20amplia%20comunidad%20de%20Entidades%20Locales>.

presa privada, mediante un contrato de servicios, algunas de las funciones que son competencia de los servicios públicos de inspección tributaria en el desarrollo de un procedimiento inspector o sancionador. Si la respuesta a esta cuestión es positiva, se han de precisar cuáles son las tareas que pueden realizar estos agentes externos en el marco de dichos procedimientos.

3.2 La normativa que delimita las funciones que deben ser desempeñadas por el personal al servicio de los órganos de inspección tributaria

Anteriormente se han analizado los preceptos que, de forma general, establecen que el ejercicio de las funciones que impliquen el ejercicio de potestades públicas o de autoridad, entre otros supuestos, corresponde en exclusiva a los funcionarios públicos de carrera. Se trata de los artículos 92.3 de la LR-BRL, 9.2 del LEBEP, 17 de la LCSP y 113 de la LRJSP. A continuación, se va a examinar la normativa que delimita las funciones que han de ser desempeñadas por el personal adscrito a los servicios de inspección tributaria, para cuya interpretación se analizará la doctrina de los tribunales y del TEAC en relación con la materia objeto de estudio.

Las funciones de la inspección vienen delimitadas en el artículo 141 de la LGT, que hace referencia, entre otras, a la obtención de información, a diversas funciones de comprobación e investigación y a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de tales actuaciones. Por su parte, el artículo 142.1 de la LGT determina cuáles son las facultades que se otorga a la inspección para el desarrollo de estas funciones, muchas de las cuales tienen carácter exorbitante y restringen derechos.

La primera cuestión que hay que determinar es si las funciones que enumera el artículo 141 de la LGT solo pueden ser desarrolladas por funcionarios integrados en las unidades administrativas de inspección o si, por el contrario, también pueden ser realizadas por los trabajadores de una empresa privada que tenga suscrito un contrato de prestación de servicios con la administración. El artículo 169.1 del RGGI establece que las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria. Por tanto, define con claridad el concepto de «personal inspector», en el que no se pueden incluir a los trabajadores de las empresas privadas, aun cuando desarrollen tareas propias de la inspección tributaria.

No obstante, el apartado 2 del artículo 169 del RGGI establece que las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la administración tributaria que no tenga la condición de funcionario. Según se interprete este apartado, se podría considerar que es posible la colaboración de entidades privadas en alguna fase de los procedimientos de inspección. En este sentido, se ha de determinar si esta norma se está refiriendo exclusivamente al personal no funcionario al servicio de la administración tributaria (personal laboral, interinos, personal eventual...) o si incluye, más ampliamente, a cualquier persona ajena a la misma, lo que permitiría que las empresas privadas realicen las actuaciones accesorias que señala el precepto. Las dudas se generan porque en el Reglamento anterior la dicción era más clara y rotunda, al referirse a un concepto más restringido como es «empleados públicos»¹². De hecho, plantea dudas incluso las funciones que puede asumir el personal no funcionario en el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria, cuestión sobre la que deberá pronunciarse el TS¹³. Esta futura sentencia podría condicionar de forma relevante la materia analizada, pues es obvio que si se determina que hay tareas que no puede ejecutar el personal laboral, en menor medida las podrá realizar un agente externo a la administración competente.

Por tanto, es muy relevante concretar si ha de admitirse una interpretación más amplia o más estricta de la expresión que utiliza el artículo 169.2 del RGGI, para determinar si tiene cabida la colaboración de agentes externos, como empresas especializadas, en las actuaciones preparatorias y de comprobación o prueba. A tal efecto, se van a analizar las sentencias de los distintos TSJ que se han pronunciado sobre este particular, así como dos resoluciones del TEAC que se refieren a este mismo asunto. La doctrina de estos tribunales y órganos administrativos se rige por unos criterios similares y, además, está en consonancia con la jurisprudencia que el TS ha dictado sobre la intervención de las empresas privadas en los procedimientos administrativos, que fue objeto de estudio en el epígrafe anterior.

¹² Vid. el artículo 5.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

¹³ En concreto, el Auto del TS de 10 de septiembre de 2025 (rec. 5501/2024) admite un recurso de casación en el que deberá resolver la siguiente cuestión casacional: «Determinar si la realización de funciones auxiliares en el marco de un procedimiento de inspección tributaria puede encomendarse a un agente de inspección que es personal laboral indefinido y no un funcionario público». La STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2024 (rec. 44/2023) dio la razón a la administración tributaria al considerar que la trabajadora solo realizó labores auxiliares, pero no tareas reservadas en exclusividad a un inspector. No obstante, el recurrente considera que se ha actuado en fraude de ley al realizar el personal laboral funciones reservadas legalmente a funcionarios públicos.

3.3 El estudio de la doctrina de los tribunales y del TEAC

Diversas sentencias de diferentes TSJ se han pronunciado sobre la materia objeto de estudio, en muchos casos con enorme claridad y, la mayor parte de ellas, en un sentido similar. A continuación, se van a analizar los diferentes aspectos que los tribunales han destacado como relevantes a efectos de determinar si se adecua a la legalidad o no la adjudicación a una empresa externa del servicio de colaboración en la inspección y la gestión tributaria.

En unos casos se han pronunciado directamente sobre la legalidad de este tipo de contratos, como ocurre con diversas sentencias del TSJ del País Vasco, que han debido resolver esta cuestión ante la impugnación por la Abogacía del Estado de varios contratos celebrados por diversos ayuntamientos vascos. Entre otras, se pueden destacar las sentencias de 14 de diciembre de 2015 (rec. 625/2015), 19 de enero (rec. 554/2015), 22 de enero (rec. 988/2015), 4 de marzo (rec. 838/2015) y 15 de junio de 2016 (rec. 305/2016).

Otros tribunales se han pronunciado de forma indirecta al analizar los actos y actuaciones administrativas en las que han participado las empresas contratistas. En este sentido, es muy relevante la doctrina del TSJ de Cataluña, que ha concretado esta cuestión en varias sentencias, como la 1649/2023, de 4 de mayo (rec. 3062/2022) o la posterior 1357/2024, de 24 de abril (rec. 552/2024). También se pueden destacar, entre otras, la STSJ de Castilla-La Mancha 80/2006, de 16 de febrero (rec. 553/2002); la STSJ de Castilla y León 947/2007, de 22 de mayo, (rec. 291/2003); la STSJ de Madrid 520/2020, de 30 de julio (rec. 1956/2019); o la STSJ de la Comunidad Valenciana 820/2011, de 23 de noviembre (rec. 760/2010).

En el ámbito económico-administrativo, también se han pronunciado sobre esta materia las Resoluciones del TEAC de 24 de octubre de 2023 (rec. 1245/2021) y de 20 de febrero de 2025 (RG 1335/2022).

3.3.1 EL EXAMEN DE LAS TAREAS QUE PUEDE REALIZAR UNA EMPRESA EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y LAS QUE CORRESPONDEN EN EXCLUSIVA A LOS FUNCIONARIOS

Los tribunales mencionados, al resolver sobre asuntos concretos, han tratado de precisar las actividades que pueden desempeñar las empresas privadas en el marco del procedimiento de inspección. Para ello, lo primero que se ha de hacer es analizar las cláusulas del contrato que rige la relación entre la empresa adjudicataria y el ente local para determinar si las tareas que

aquella desarrolla pueden ser prestadas por personal ajeno a los órganos de inspección tributaria.

Para analizar si los contratos de colaboración con empresas externas responden a la legalidad, es importante analizar el modo en que se definen las tareas que se le atribuyen en los pliegos de condiciones. La STSJ del País Vasco de 19 de enero de 2016 determina en el FJ 4 que una definición amplia de las tareas que corresponden a la empresa, como ocurría en el caso juzgado, en el que se le atribuía la tarea de descubrir deudas y formular liquidaciones, es indicativa de que la contratista no realiza una función auxiliar. Una amplia definición de las tareas a ejecutar demuestra que la empresa asume la dirección y organización de las actividades inspectoras, pues la decisión de a qué contribuyente, en qué concepto y en qué cuantía se liquidan y exaccionan los tributos reside en la empresa. Ahora bien, para tratar de evitar que se declare la ilegalidad de los contratos o actos, los pliegos de condiciones que rigen la externalización de los servicios de inspección delimitan las actividades que corresponden a la empresa de modo que, al menos formalmente, siempre se encuentren dentro de los límites legales.

Además de examinar la fórmula empleada, más amplia o más concreta, en otras sentencias el tribunal analiza las funciones atribuidas contractualmente a la empresa a efectos de determinar si las mismas se pueden ceder a un agente externo o si deben ser ejecutadas por funcionarios públicos. La STSJ del País Vasco de 14 de diciembre de 2015, que declara nulo el acuerdo de un ayuntamiento, analiza en el FJ 4.º lo que el Pliego de prescripciones técnicas llama servicios o actividades de colaboración en la inspección y gestión tributaria, llegando a la conclusión de que muchas de estas actividades no pueden ser realizadas por empresas privadas. En primer lugar, considera que no es admisible una cláusula genérica que habilita a la empresa a realizar tareas propias de la inspección. También estima que es inadecuado que la empresa tramite los expedientes de aplazamiento o fraccionamiento relativos a las liquidaciones realizadas. Tampoco puede dejarse en manos de empresas privadas la información al contribuyente sometido a un procedimiento de control tributario. Ahora bien, las cláusulas que son objeto de las mayores críticas son las que permiten a la empresa intervenir en las propuestas de liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación o en la tramitación de los expedientes por las infracciones tributarias detectadas en el transcurso de la actividad inspectora, incluyendo la elaboración de las propuestas de sanción. El tribunal arguye que, ni tan siquiera el personal no funcionario de la administración pública, puede realizar las actividades que algunas cláusulas recogidas en el contrato encargan a la empresa adjudicataria, por lo que difícilmente

se pueden asignar esas funciones a agentes externos a la administración tributaria sin invadir las competencias reservadas a los inspectores. También señala que la consideración de agente de la autoridad del personal inspector no se refiere a la resolución del procedimiento, sino a su actuación en las tareas de comprobación que culminan con las propuestas de liquidación y a la incoación de los expedientes sancionadores. De todo ello concluye que no es cierto que el contrato se reduzca a tareas de apoyo, ejecución y asistencia técnica o a otras que no comporten el ejercicio de la autoridad inherente a las funciones de inspección.

La posterior STSJ del País Vasco de 15 de junio de 2016 también analiza algunas de las competencias de la empresa contratista según el pliego y señala cuáles deben ser ejercidas de forma exclusiva por funcionarios. Destaca en el FJ 3.º que no se adecua a la legalidad su participación en la programación de la actividad del servicio de inspección, al tener atribuida la propuesta del Plan anual de inspección con la relación de los obligados tributarios a los que haya de extenderse la comprobación. También aclara que las empresas privadas no pueden realizar ciertas actuaciones del procedimiento de inspección como los requerimientos, la documentación, los informes o las propuestas. Finalmente, considera que no se puede atribuir a la concesionaria la resolución de los recursos de carácter administrativo que se formulen con motivo de la actividad inspectora. En definitiva, concluye que resulta ilegal que se encomiende a una empresa externa la responsabilidad y dirección efectiva de la inspección municipal de tributos.

También resulta muy interesante la doctrina que contienen diversas sentencias recientes del TSJ de Cataluña¹⁴. La sentencia 1649/2023, de 4 de mayo, tras analizar el pliego que rige la relación con la empresa privada, determina en el FJ 3.º que las funciones asignadas en materia de inspección exceden de las que pueden ser prestadas por organismos que no forman parte de la administración tributaria, pues el contrato no se reduce a tareas auxiliares, sino que se trata de una colaboración integral y activa en los procedimientos de inspección. En relación con la interpretación del artículo 169.2 del RGGI, se concluye que las actuaciones preparatorias o de comprobación de datos ha de hacerse por el personal al servicio de la administración, sin que dichas funciones puedan atribuirse a empresas o agentes externos a la administración tributaria, pues los datos e información recogidos que conforman las actas levantadas sirven de base en el procedimiento inspector.

¹⁴ Dicho tribunal ya había defendido esta doctrina en la sentencia de 31 de marzo de 2003.

La posterior STSJ de Cataluña 1357/2024, de 24 de abril, reitera con mayor claridad los argumentos expuestos en la anterior sentencia. La pretendida asistencia a la función inspectora, mediante una mera colaboración material, puntual, o de apoyo técnico, comporta la intervención en tareas de comprobación propias de aquella. El tribunal defiende que esta actividad privada condiciona o predetermina decisivamente los actos en los que se materializan las potestades de aplicación de los tributos. La Inspección tributaria local es una función pública, indelegable a sujetos de Derecho privado. Se considera que el ejercicio de prerrogativas exorbitantes de las que goza el poder público derivadas del ejercicio de autoridad, al servicio del interés público, no puede entregarse a un particular por un simple acto administrativo. El tribunal concluye en el FJ 6.º que en algunos municipios se consume una práctica fraudulenta consistente en la realización por empresas privadas de auténticas funciones inspectoras bajo la apariencia de mero apoyo, asistencia o colaboración. Se trata de tareas que solo puede protagonizar la administración tributaria, al tratarse de funciones públicas que implican ejercicio de autoridad y cuyo ejercicio se concreta en una intensa injerencia en la esfera jurídica de los obligados tributarios. La lucha contra el fraude fiscal es un mandato constitucional dirigido a la actuación de los poderes públicos, que no es susceptible de entrega a la actividad privada. El tribunal considera que en el caso juzgado existe un vicio de incompetencia manifiesta que supone un ejercicio ilegal de la potestad, pues no es que la ejerza un órgano administrativo al que no le corresponde, sino una entidad de Derecho privado a quien se entrega el ejercicio de una función pública que compromete el ejercicio de autoridad, creándose una estructura inspectora paralela en la sombra. Se produce una ilegalidad flagrante en el ejercicio de funciones inspectoras y sancionadoras, que son irrenunciables e indelegables, lo cual es reconducible a un vicio de incompetencia manifiesta. Esto tiene, además, importantes consecuencias, pues supone, según el tribunal, la voladura generalizada de los derechos y las garantías de los contribuyentes en el procedimiento, así como la entrega de datos tributarios confidenciales a dicha empresa. El tribunal califica la externalización de las inspecciones tributarias locales como «una suerte de fraude de ley», pues se presenta como una actuación de mera asistencia o auxiliar lo que constituye un verdadero ejercicio ilegal de la función inspectora, pues el funcionario se limita a ratificar formalmente lo actuado por la empresa. Este fraude es aún mayor en la medida en que no se deja rastro documentado en el expediente administrativo de la real intervención de la empresa adjudicataria. El personal inspector debe tener una especial cualificación y reunir las notas de imparcialidad y objetividad. De ahí, que deba someterse al Derecho público y al régimen estatutario, para asegurar que dichas no-

tas estén presentes. Además, la función inspectora es el preámbulo o el marco del posterior ejercicio de la potestad sancionadora. En la medida en que la actividad inspectora comporta inequívocamente el ejercicio de autoridad, su abandono o dejación supone la renuncia del Estado a garantizar la aplicación del Derecho. El tribunal afirma que solo es posible la contratación de la empresa privada si existen razones conciliables con el adecuado servicio objetivo al interés público. A tal efecto, difícilmente se puede alegar la escasez de medios o la imposibilidad de dotarse de ellos para desarrollar el núcleo de la función inspectora, particularmente cuando se trata de municipios de cierto tamaño. Finalmente, el TSJ de Cataluña no excluye la posibilidad de contratar a una empresa privada para realizar ciertas actividades accesorias. De hecho, realiza una enumeración de aquellas tareas que se pueden ceder a la empresa contratista en el marco de un procedimiento de inspección, al no suponer el ejercicio de autoridad ni una injerencia en funciones públicas.

En un sentido similar, la STSJ de Castilla-La Mancha 80/2006, de 16 de febrero, concluye en el FJ 4.º que existe una fuerte publicación de las funciones tributarias de gestión, liquidación, inspección y recaudación, por incorporar potestades públicas integradas en una actividad prevalente y predominantemente funcional, al tratarse de servicios públicos que implican el ejercicio de autoridad. Por ello, el tribunal considera que la prestación de los servicios de colaboración y asistencia técnica en este ámbito ha de ser singular y excepcional, con supuestos tasados, sin que quepan contratos que tengan un contenido expansivo. De acuerdo con ello, el FJ 5 determina que el contrato analizado es contrario al ordenamiento jurídico, pues, bajo la apariencia de servicios de colaboración y asistencia técnica, se atribuyen contenidos propios de las funciones tributarias. Además, las tareas de colaboración y asistencia técnica se expresan de una forma tan genérica que es difícil deslindar estas de las que implican real y efectivamente un ejercicio de autoridad. El tribunal concreta estas afirmaciones de forma específica para cada tarea asignada y, en particular, en relación con la inspección tributaria, indica que se utiliza una fórmula inespecífica e indeterminada de colaboración y asesoramiento, lo que permite que se le atribuyan todas las competencias en materia de inspección, gozando para ello de toda la información y antecedentes que obren en poder de la administración.

Una doctrina similar también defendió el TSJ de Castilla y León, en la sentencia 947/2007, de 22 de mayo. En el FJ 3.º destaca que, si bien es cierto que en los pliegos se indica que el contrato tiene por objeto la colaboración con la actuación municipal, manteniendo una cierta indefinición en cuanto a las funciones que ha de asumir el adjudicatario del contrato, se llega a la conclusión de que dicha colaboración llega mucho más lejos, produciendo en reali-

dad un auténtico desplazamiento en el ejercicio de funciones públicas que han de ser objeto de gestión directa. Esta sentencia pone de manifiesto una realidad frecuente, pues en la práctica las empresas asumen a veces una responsabilidad mucho mayor en la tramitación de los procedimientos de inspección que lo que se deduce de los propios contratos, lo que obliga a examinar las concretas actividades que desempeñan para conocer su verdadero papel en los procedimientos inspectores y sancionadores en los que hayan intervenido. El tribunal concluye que se creó una estructura administrativa paralela, a la que se le atribuyeron funciones de gestión y recaudación tributaria, que correspondían a la entidad local territorial titular de dichas competencias, pues se trataba de funciones públicas indelegables que han de ser objeto de gestión directa por la Corporación. Esta colaboración supone un cierto maquillaje en la prestación del servicio, pues se atribuyen a un tercero funciones que deben ser ejercidas por funcionarios públicos, en cuanto que se trata de actividades que deben prestarse claramente en régimen de gestión directa, por entrañar ejercicio de autoridad. Tales funciones constituyen un todo y no pueden ser fraccionadas, mediante la distinción entre funciones decisorias o de colaboración, integrando en una común estructura administrativa a quienes carecen de la habilitación legal necesaria para el ejercicio de funciones públicas con el personal propio y específico de la Corporación.

Por su parte, ante el TSJ de Madrid se planteó la cuestión de si la tarea de requerimiento de información a los contribuyentes en el curso de un procedimiento de inspección puede ser realizada por trabajadores de una empresa privada que realice actividades accesorias, cuando de tales actuaciones se extraigan datos o conclusiones determinantes en la exacción de la deuda tributaria. El FJ 4.º de la sentencia 520/2020, de 30 de julio, parte de la idea de que no hay duda «de que el ejercicio de la autoridad en las inspecciones tributarias corresponde a funcionarios de carrera». Los requerimientos de información realizados por la inspección son de obligado cumplimiento (art. 142, apartados 1 y 3, de la LGT), por lo que constituyen ejercicio de autoridad y no pueden ser realizados por una empleada de apoyo técnico. Señala el tribunal que, aunque actúe bajo las instrucciones y supervisión de la inspección, el personal de la empresa externa no puede impartir órdenes a la contribuyente sobre la información que debía facilitar. La consecuencia de esta actuación de la empresa privada es que la diligencia de constancia de hechos incurre en un defecto de ilegalidad, al constituir una prueba obtenida sin respetar los requerimientos legales, por lo que no puede ser tenida en cuenta en el acta de la inspección tributaria. En consecuencia, el tribunal anula tanto el acta como las liquidaciones derivadas de la misma.

La STSJ de la Comunidad Valenciana 820/2011, de 23 de noviembre, también mantiene una tesis similar. En relación con el artículo 169.2 considera que la expresión «demás personal al servicio de la administración tributaria», se vincula con las diversas relaciones jurídicas, distintas a la que queda enmarcada dentro del régimen estatutario –funcionario público–, que la administración tributaria establece con su propio personal (y no con el de un tercero, ajeno a su organización). Difícilmente pueden encajar en dicho concepto los trabajadores de una empresa que un ente público tiene contratada para desarrollar las funciones asignadas en un contrato de prestación de servicios. En el FJ 3.º, tras analizar los términos contractuales, el tribunal concluye que los cometidos adscritos al contratista van más allá del límite legal aplicable, pues el pliego realiza un trasvase de facultades de cariz público en el ámbito de los tributos a un contratista de la administración, es decir, a un tercero diverso al ente público que disfruta de su titularidad. No se trata de una mera colaboración del tercero, pues la pluralidad, heterogeneidad y relevancia de las funciones que se conceden supera o se sitúa extramuros del umbral legal aplicable.

El TEAC también llega a conclusiones semejantes y, de hecho, sus resoluciones se basan en algunas de las sentencias enunciadas. En este sentido, la Resolución de 24 de octubre de 2023 determinó en el FJ 3.º que, aunque la administración puede contratar servicios de asistencia técnica con empresas privadas, ello no faculta a dichas empresas a tramitar el procedimiento administrativo, que está encomendado por la norma a quienes ostentan la condición de funcionario público. Para entender que el procedimiento inspector se ha desarrollado con todas las garantías el TEAC determina que no es suficiente con que los actos administrativos hayan sido rubricados por funcionarios públicos, pues la mera firma por estos de un documento que ha sido redactado por una entidad privada no legitima una actuación administrativa que no se ha desarrollado por los cauces legalmente establecidos, al haber intervenido sujetos no vinculados a la administración por una relación funcional. Esta tesis encuentra su fundamento en la STS de 14 de septiembre de 2020, que, como se ha analizado, considera que nuestro ordenamiento jurídico exige el monopolio de la actuación de los funcionarios competentes en el desarrollo de las funciones que implican el ejercicio de potestades públicas, por lo que los mismos no pueden ser sustituidos sin más por terceros ajenos a la función pública. En el caso planteado, el TEAC analiza si las actuaciones desplegadas por la entidad contratada han supuesto el ejercicio de funciones que están reservadas por ley a los funcionarios públicos, considerando que la actuación de la entidad privada contratada por el ayuntamiento no es una prestación de servicios puntual y accesoria, sino que supone una intervención en la actividad adminis-

trativa contraria a derecho, al actuar de forma regular y permanente en el procedimiento desde su inicio hasta la práctica resolución del mismo.

Esta misma tesis la ha reiterado el TEAC en su posterior Resolución de 20 de febrero de 2025. La empresa contratada por un ayuntamiento intervino de forma activa y relevante en las actuaciones inspectoras, incluyendo la elaboración de propuestas de planes de inspección, la colaboración en actuaciones de comprobación y el asesoramiento en la regularización tributaria. En concreto, el TEAC constata que, dentro de las actuaciones preparatorias o de comprobación, la empresa visitó instalaciones y elaboró diligencias, que fueron la base en la que se fundamentó la regularización. Estas funciones, aunque se presenten como una colaboración técnica, suponen una intervención sustancial y continua en el procedimiento tributario, desde su fase inicial hasta la propuesta de resolución. El ayuntamiento centró su defensa en que la dirección de las actuaciones correspondió a un inspector, quien firmó las diligencias y las actas. Sin embargo, el TEAC defiende que ello no implica que el procedimiento se haya llevado a cabo correctamente, pues las actuaciones efectivas fueron desarrolladas en buena medida por personal externo. El hecho de que las resoluciones finales hayan sido formalmente firmadas por funcionarios no convalida las actuaciones previas, pues ello no es suficiente para entender respetadas las garantías del procedimiento si ha sido tramitado de hecho por terceros sin vínculo funcional. En el FJ 4.º el TEAC comparte el criterio expresado por el TSJ de Cataluña en la sentencia de 24 de abril de 2024, y, tras analizar las funciones de la empresa contratista, concluye que las mismas no se reducen a tareas de apoyo, ejecución o asistencia técnica, sino que se trata de un servicio de colaboración integral y activa en los procedimientos de inspección con la cesión de funciones que extralimitan las competencias que pueden atribuirse a una empresa privada en materia de inspección. Se considera que, con arreglo al artículo 169.2 del RGGI, las actuaciones preparatorias o de comprobación de datos ha de hacerse, en caso de delegación, por el personal al servicio de la administración, pero estas tareas no pueden atribuirse a empresas o agentes externos a la administración tributaria.

3.3.2 EN PARTICULAR, LA POSIBILIDAD DE QUE UNA EMPRESA PRIVADA REALICE ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN O DE OBTENCIÓN DE PRUEBA

Una de las actividades más relevantes que se realizan en los procedimientos inspectores y sancionadores es la captación de datos e información, que servirán de base a las liquidaciones y las sanciones que se practiquen. Se trata

de una función que, en el marco de estos contratos de prestación de servicios, suelen desempeñar las empresas privadas. Hay que analizar si esta tarea puede ser desarrollada por personal ajeno a las administraciones tributarias, y, en caso de que se considere posible, si hay diferencias entre que la actividad la realice una empresa privada o el personal propio de la administración.

Muy restrictiva a estos efectos es la STSJ de Cataluña 1357/2024, de 24 de abril, al considerar en el FJ 6.º que el artículo 169.2 del RGGI se ha de interpretar en el sentido de que las actuaciones preparatorias y de comprobación o prueba solo pueden encomendarse al personal al servicio de la administración tributaria que no tenga la condición de funcionario. Esta tesis impide que estas labores sean realizadas por una empresa privada, que no puede desplazar a los órganos de inspección de la administración tributaria local, bajo la apariencia de colaboración con estos.

En contra de lo señalado por esta sentencia, pensamos que las empresas privadas sí pueden intervenir en esta fase, aunque las consecuencias de esta participación son muy diferentes a cuando dicha tarea es asumida directamente por los funcionarios públicos, siendo recomendable que sea desarrollada por el personal adscrito al servicio de inspección. Cuando una empresa privada realice la comprobación material de los hechos que sirvan de base para el correspondiente procedimiento de inspección o sancionador existe una limitación importante, ya que los datos y hechos documentados por aquella no gozan de la presunción de veracidad que se atribuyen a los hechos comprobados directamente por funcionarios públicos, quienes tienen la consideración de agentes de la autoridad¹⁵, cuando consten en las correspondientes diligencias que se hayan extendido a tal efecto¹⁶. Estos documentos públicos hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado¹⁷, pues existe una presunción de certeza o veracidad de los hechos que haya presenciado el funcionario, atribuyéndose fuerza probatoria a las afirmaciones sobre los hechos que constan en las diligencias. Sin embargo, esta predeterminación del valor probatorio solo concurre cuando los hechos hayan sido constatados por los funcionarios públicos que hayan redactado las diligencias, pero no cuando hayan sido presenciados por personas que no gocen de autoridad. Por tanto, los hechos denunciados por los empleados de la empresa tendrán el mismo valor que los denunciados por cualquier ciudadano, por lo que se deberán aportar otras prue-

¹⁵ *Vid.* el artículo 142.4 de la LGT.

¹⁶ *Vid.* el artículo 99 de la LGT.

¹⁷ El valor probatorio de las diligencias se regula en el artículo 107 de la LGT y en el artículo 77.5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común.

bas que acrediten la realidad de los mismos, o ser posteriormente ratificados por un funcionario público. Si no es así, la intervención de una empresa privada podría viciar las liquidaciones y sanciones que se fundamenten en los datos facilitados por ella, por no tratarse de hechos probados.

Lo que no es admisible es que las actuaciones de comprobación las realice el personal de la empresa contratista, pero que las diligencias las firme el funcionario responsable del procedimiento, como si este hubiera constatado de forma personal los hechos documentados. Esta situación sería una actuación fraudulenta con el único objetivo de que los hechos revisados por los agentes externos gocen de los mismos efectos que si hubieran sido comprobados por un funcionario público. En definitiva, la firma de las diligencias por los funcionarios no supone que las actuaciones de comprobación y de prueba que haya realizado la empresa privada gocen de la presunción de veracidad que se atribuyen a las actuaciones realizadas directamente por funcionarios públicos.

3.3.3 LA FORMA DE CÁLCULO DE LA RETRIBUCIÓN DE LA EMPRESA COMO INDICIO DE LA INTENSIDAD DE SU PARTICIPACIÓN EN LAS TAREAS INSPECTORAS

La fórmula para calcular la retribución de la empresa adjudicataria también puede ser determinante del papel que la misma asume en el desarrollo de los procedimientos inspectores y sancionadores. Es bastante habitual que la remuneración de la empresa contratista se haga depender del resultado de los procedimientos en los que participa, y, en muchos casos, las cantidades a cobrar se determinan en función del importe que se liquide en el curso de los mismos. De hecho, en el acuerdo marco de la FEMP la retribución se calcula mediante unas tarifas a éxito, aplicándose un porcentaje sobre la deuda tributaria efectivamente cobrada como consecuencia directa de los trabajos de regularización tributaria realizados por la empresa adjudicataria o, cuando se trate de expedientes sancionadores, sobre las cantidades efectivamente cobradas como consecuencia directa de los trabajos realizados en los correspondientes procedimientos¹⁸.

Esta forma de cálculo de la retribución es un indicio de que la empresa tiene una participación activa y relevante en el descubrimiento de la deuda

¹⁸ *Vid.* las pp. 11-12, del Pliego de prescripciones técnicas que rige la celebración del acuerdo marco, disponible en <https://centraldecontratacionfemp.com/wp-content/uploads/2024/06/5.-PPT-Inspeccion-Tributaria-1.pdf>.

tributaria o de los hechos infractores, así como en las liquidaciones y sanciones que se adopten con fundamento en los datos obtenidos por la empresa. De no ser así, los pagos que se realizan bajo esta fórmula no estarían justificados por la tarea desarrollada.

A nuestro juicio, no debe admitirse que la remuneración de una sociedad con ánimo de lucro que presta sus servicios mediante tareas de colaboración en los procedimientos tributarios se determine en función de las deudas o sanciones liquidadas o cobradas a resultas de los mismos. Si la empresa adjudicataria cobra en función de las cantidades que se liquiden, se corre el riesgo de que los actos administrativos que se dicten puedan estar viciados por el interés crematístico de la propia empresa. De hecho, es lícito que las sociedades mercantiles busquen el máximo lucro posible, lo cual es incompatible con los fines públicos que se han de perseguir en las actividades de comprobación desarrolladas por los funcionarios públicos. Téngase en cuenta que en la normativa tributaria existen muchos aspectos que son susceptibles de interpretación y de los que depende el importe de las liquidaciones y las sanciones. Incluso en muchas ocasiones se acusa a las administraciones tributarias de regirse por un interés recaudatorio, cuando cumplen una finalidad pública, y se critica el sistema de incentivos que tienen los funcionarios, pues una parte de los complementos por productividad que perciben se determina en función de las cantidades liquidadas en los procedimientos de comprobación. Por ello, cuando en el procedimiento interviene una sociedad mercantil que, por su propia naturaleza, busca maximizar beneficios, es lícito pensar que la empresa puede tener interés en liquidar el mayor importe posible en su propio provecho, al ser determinante de su remuneración. De ahí que estos procedimientos estén viciados en origen y que no respondan al interés general ni a los principios que deben inspirar la actuación pública, que debe regirse por la imparcialidad y la objetividad. Las funciones dirigidas al descubrimiento de deudas o de hechos infractores deben ser realizadas por funcionarios públicos, como garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de estas funciones, de acuerdo con el artículo 92.3 de la LRBRL. Una empresa privada no tiene que seguir tales principios, pues sus actuaciones pueden estar dirigidas a la obtención del mayor lucro posible. En definitiva, la participación de empresas privadas en los procedimientos inspectores y sancionadores desvirtúa los fines que se han de perseguir con los mismos, salvo que se trate de tareas accesorias que no tengan incidencia real en el resultado de dichos procedimientos, lo que es incompatible con el cobro de una alta retribución calculada según los importes liquidados.

La relevancia de este indicio para determinar el papel de la empresa privada en los procedimientos de inspección o sancionadores se confirma por los

tribunales. Así, la STSJ del País Vasco de 19 de enero de 2016 considera que la retribución del contratista, que se determina aplicando un elevado porcentaje (49 por 100) sobre las cantidades efectivamente liquidadas y cobradas, es un indicio de que su tarea no es de mera asistencia técnica o colaboración en el desarrollo de la función inspectora¹⁹. En el mismo sentido, la STSJ del País Vasco de 22 de enero de 2016²⁰. Idéntica tesis se defiende en la STSJ de Cataluña 1357/2024, de 24 de abril, en la que se destaca la relevancia de la retribución pactada por los servicios que presta la empresa adjudicataria, pues una retribución porcentual en función de los resultados de su intervención puede ser un indicio de que se desarrolla una actuación continua en el procedimiento de inspección, por lo que no se trata de actuaciones puntuales de apoyo o auxilio. El tribunal afirma que la empresa puede proponer mayores liquidaciones o sanciones en función de su propio interés, de tal forma que los intereses empresariales distorsionen la correcta aplicación del ordenamiento jurídico-tributario, viéndose comprometido en grado máximo el interés general y concluye que la retribución porcentual a las empresas privadas en función de los resultados de su intervención es un riesgo para la imparcialidad y la objetividad²¹. Por su parte, el TEAC, en la Resolución de 20 de febrero de 2025, también se hace eco de la tesis defendida por el TSJ de Cataluña en la sentencia comentada, considerando que el hecho de que la retribución se pacte en función de un porcentaje de lo recaudado es también un claro indicio de que la inspección se llevó a cabo por la empresa privada, de lo que se deduce que se produjo la cesión irregular de funciones públicas²².

4. LAS CONSECUENCIAS DE LA INTERVENCIÓN ILEGAL DE UNA EMPRESA PRIVADA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES

Algunas de las sentencias y resoluciones que se han analizado establecen los efectos que derivan de una intervención ilegal de una empresa privada en el procedimiento de inspección o sancionador. Dichas consecuencias son diferentes según el objeto de los recursos y las reclamaciones que se interpongan. Estos pueden tener como objeto bien la legalidad de los contratos celebrados entre el ente municipal y la entidad privada o bien las liquidaciones y las san-

¹⁹ *Vid.* el FJ 4.º

²⁰ *Vid.* el FJ 2.º

²¹ *Vid.* el FJ 6.º

²² *Vid.* FJ 3.º

ciones en las que intervino la empresa concesionaria, en cuyo caso no se podrá pretender la nulidad del acuerdo, para lo cual se han de seguir los procedimientos impugnatorios de los contratos de las administraciones públicas. Cuando el recurso o reclamación se interpone por el contribuyente frente a dichos actos, los tribunales han de analizar su validez, para lo cual será determinante el análisis de la legalidad de las actuaciones desarrolladas por la empresa privada. En este sentido, se ha de examinar si estas suponen el ejercicio de funciones reservadas por las leyes a los funcionarios públicos o, más en general, al personal al servicio de las administraciones públicas. Para llegar a una conclusión sobre esta cuestión, previamente hay que analizar la naturaleza de las actuaciones realizadas por la empresa en los procedimientos de inspección o sancionadores, así como la intensidad de su intervención y la de los funcionarios que hayan participado en los mismos. Ahora bien, en estos casos es muchas veces difícil que los contribuyentes puedan conocer el papel de la empresa contratista en el procedimiento, pues es posible que ni las diligencias ni las actas de inspección hagan referencia a la intervención de la empresa en el mismo. En ese caso será necesario analizar todo el expediente para ver el rastro que los empleados de la empresa han dejado en la documentación derivada del procedimiento. También puede ser relevante analizar el pliego de condiciones técnicas que rige el acuerdo suscrito entre la empresa contratista y el ente municipal, aunque ya se ha indicado que en muchos casos se establecen cláusulas de gran amplitud, que respetan formalmente la legalidad, al indicar que no realizarán actividades que supongan el ejercicio de autoridad, aunque en la práctica se realicen tareas que se opongan a dichas cláusulas.

El análisis de los casos planteados ante los tribunales puede dar lugar a diferentes resultados. Así, se puede considerar lícita la actuación de la empresa privada, en cuyo caso los actos administrativos que deriven de los procedimientos en los que esta haya participado no tendrán ninguna tacha de ilegalidad. Otra posibilidad es que se concluya que su intervención no se ajusta a la legalidad, en cuyo caso habrá que analizar si el vicio derivado de las actuaciones desarrolladas por la empresa se traslada a los actos administrativos que pongan fin a los procedimientos, aun cuando estos hayan sido dictados por los funcionarios municipales. En ese caso habrá que determinar si el vicio es de anulabilidad o de nulidad de pleno derecho.

Aunque algún tribunal ha considerado, excepcionalmente que se trata de una causa de anulabilidad²³, muchas de las sentencias que han considerado ilegal la actuación de la empresa han determinado que las liquidaciones y san-

²³ STSJ de Castilla-La Mancha 80/2006, de 16 de febrero (rec. 553/2002), FJ 5.º

ciones que deriven de los procedimientos incurrir en un vicio de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con el artículo 217.1.b) de la LGT. Dicho precepto establece esta consecuencia para los actos dictados en materia tributaria por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. La participación de una empresa privada en tareas reservadas a los funcionarios públicos constituye una falta de competencia que afecta la validez de los actos administrativos derivados del procedimiento inspector o sancionador. Por tanto, si algunas de las tareas realizadas por la empresa en el curso de estos procedimientos suponen el ejercicio de autoridad o de potestades públicas reservadas a los funcionarios, la consecuencia es la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones que, aunque hayan sido dictadas por los órganos administrativos, han sido el resultado de una indebida participación de un agente externo en el procedimiento²⁴. Si se estima que el vicio es de nulidad de pleno derecho, el contribuyente puede revisar todas las liquidaciones y sanciones, aunque hayan adquirido firmeza formal, pues los actos nulos no producen efectos jurídicos válidos, por lo que pueden ser impugnados en cualquier momento. Tampoco juega la prescripción, pues los vicios de nulidad son imprescriptibles. En consecuencia, la nulidad de tales actos puede alegarse en cualquier momento, aunque se trate de actos firmes o consentidos y se encuentren prescritos.

Ahora bien, es posible que la intervención de la empresa no sea ilegal, pero que sus consecuencias sean diferentes al supuesto en que la actuación sea realizada por un funcionario público. Así, por ejemplo, se ha analizado que los hechos denunciados por los empleados de la empresa contratista no tienen la presunción de veracidad, pero que, si se aportan elementos de prueba suficientes, se pueden considerar acreditados, lo que es importante en la medida en que han constituido la base fáctica de las liquidaciones y sanciones. Sin embargo, si las pruebas se estiman insuficientes, los actos administrativos podrán ser anulados en vía de recurso o reclamación, al fundarse en hechos no probados. En esta situación, el vicio que pueda existir es de anulabilidad.

5. CONCLUSIONES

En el presente trabajo se han analizado tanto las diferentes normas que regulan la materia objeto de estudio como la jurisprudencia que se ha pronun-

²⁴ En este sentido, la STS de 14 de septiembre de 2020, FJ 4.º; la STSJ de Cataluña 1357/2024, de 24 de abril, o la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2023, FJ 3.º

ciado sobre la participación de empresas externas en los procedimientos de inspección y sancionadores en el ámbito local. La limitación del espacio ha impedido que se haya podido completar el trabajo con otras fuentes documentales, como la doctrina científica. Aunque cuando se analiza la doctrina de los tribunales y del TEAC sobre cualquier materia suele haber discrepancias irreconciliables en algunos aspectos, en esta materia se aplican criterios homogéneos en la interpretación de las diferentes cuestiones planteadas, lo que permite que se puedan extraer conclusiones sobre ellas. Se puede afirmar que existe cierta unanimidad en el rechazo de que las empresas privadas puedan realizar algunas de las tareas más relevantes de los procedimientos inspectores y sancionadores. El TS ha establecido una doctrina de aplicación general a todas las actuaciones administrativas, mientras que algunos TSJ, como el del País Vasco, Cataluña, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid o la Comunidad Valenciana, así como el TEAC, han concretado dicha doctrina en relación con los procedimientos tributarios de inspección y sancionador, mostrándose todos ellos muy críticos con la posibilidad de externalizar esta función administrativa.

Con la externalización de la inspección tributaria las administraciones locales buscan más eficacia en dicha actividad administrativa y una mayor eficiencia en el uso de los recursos públicos. El fenómeno tiene su origen en muchos casos en las deficiencias de los medios materiales y personales de los entes locales para atender esta función pública de forma adecuada. Sin embargo, la jurisprudencia ha concluido que estas carencias estructurales no pueden justificar dicho fenómeno, pues que no se disponga de personal para la ejecución de la tareas que supone el ejercicio de potestades públicas no es una excusa suficiente que permita la contratación de empresas privadas para tal fin, pues la obligación de las administraciones es planificar con antelación los recursos humanos que son necesarios para el desempeño de las funciones estructurales, como es el desarrollo de los procedimientos tributarios. Por tanto, no es admisible que agentes externos suplanten a los funcionarios públicos porque los entes municipales no hayan realizado una planificación de su personal.

Las diferentes leyes que regulan esta materia determinan con claridad que no es posible la participación directa o indirecta de empresas privadas en aquellas tareas que supongan el ejercicio de autoridad o de potestades públicas, las que se reserven por ley a los funcionarios o al personal al servicio de las administraciones públicas, las que impliquen la salvaguardia de los intereses generales de las administraciones públicas o afecten a los derechos de los ciudadanos. Estos límites también han sido reconocidos por los tribunales de forma unánime. Además, el artículo 169.2 del RGGI exige que la función inspectora sea desarrollada por el personal al servicio de las administraciones

tributarias, pues las prerrogativas exorbitantes de las que goza el poder público derivadas del ejercicio de autoridad no pueden entregarse a un particular. Estas normas determinan que el ámbito de actuación de las empresas privadas en los procedimientos inspectores y sancionadores sea muy limitado, al ejercerse potestades exorbitantes que afectan a los derechos de los ciudadanos. Por tal motivo, se ha de analizar si, dentro de la actividad administrativa que le corresponde a la inspección tributaria municipal, existen algunas tareas que puedan realizar empresas privadas externas o si se han de desarrollar íntegramente por el personal al servicio de las administraciones públicas. La conclusión es que los procedimientos inspectores y sancionadores dejan poco margen para la intervención de empresas privadas en las tareas más comunes, como es la de información a contribuyentes que sean objeto de un procedimiento, la recogida de datos en un procedimiento de comprobación o la tramitación de cualquier fase del mismo, y, por supuesto, el dictado de los actos administrativos que correspondan y, en particular, las liquidaciones y sanciones, o la resolución de los recursos que se presenten contra tales actos. En todo caso, solo pueden realizar tareas de apoyo a los funcionarios, pero nunca las que competen en exclusividad a estos. Por todo ello, es muy difícil articular la participación de particulares en cualquier fase de estos procedimientos, pues desvirtúa los fines que se han de perseguir con los mismos, salvo que se trate de tareas accesorias que no tengan incidencia real en los actos resultantes.

El TS, en relación con otros procedimientos diferentes de los tributarios, ha reiterado que no se pueden externalizar las funciones públicas de modo continuado y que la colaboración de empresas externas solo se justifica cuando se produzca una situación no previsible, ocasional y puntual, que no pueda ser asumida con los medios existentes, es decir, cuando concurren circunstancias extraordinarias y sobrevenidas y la administración no disponga de los medios materiales o técnicos necesarios e idóneos para el correcto desempeño de sus funciones. Sin embargo, en el caso de tareas derivadas de la normal gestión que corresponde a la administración, la falta de personal no puede justificar la contratación de empresas externas. Además, el TS también ha aclarado que no es posible hacer una distinción dentro del procedimiento entre actuaciones esenciales y accesorias. También el TSJ de Castilla y León ha destacado que las funciones inspectoras constituyen un todo y no pueden ser fraccionadas, mediante la distinción entre funciones decisorias o de colaboración.

Más específicamente en relación con el procedimiento de inspección, diversos TSJ han admitido que las empresas externas puedan tener un papel accesorio en algunas funciones, aunque la concreción de las tareas que pueden realizar no es sencilla ni tampoco los tribunales las han definido con claridad.

El TSJ de Cataluña ha defendido que las empresas privadas ni siquiera podrían llevar a cabo las actuaciones preparatorias y de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria, en la medida en que los datos e información recogidos que conforman las actas levantadas sirvan de base en el procedimiento inspector. Sin embargo, pensamos que sí podrían desarrollar estas tareas, pero los hechos comprobados no gozarían de la presunción de veracidad que tienen los que hayan sido verificados por los funcionarios, por lo que sería necesario que estos revisen directamente tales hechos o que se presenten otros medios de prueba alternativos o complementarios. Pero incluso dicho TSJ, que es bastante crítico con la contratación de una empresa privada para desarrollar tareas inspectoras, no excluye que puedan desempeñar ciertas actividades accesorias que no supongan el ejercicio de autoridad ni una injerencia en funciones públicas, realizando incluso una enumeración de las tareas que se pueden ceder. Lo que de ningún modo es posible es que tengan un control total de las tareas inspectoras ni que participen en tareas reservadas a los funcionarios ni que sus actuaciones sean determinantes de los actos administrativos que resulten del procedimiento (liquidaciones y sanciones), entendiéndose que esta prohibición no solo afecta al dictado de tales actos, sino a cualquier actuación del procedimiento que pueda tener incidencia en su resolución final.

Cuando se trata de analizar la legalidad de los contratos celebrados entre los entes municipales y las empresas es relevante examinar el modo en que se definen las tareas a desempeñar por estas. Una delimitación muy amplia de las mismas es de suyo un indicio de que las empresas pueden actuar de forma ilegal, siempre que se les permita intervenir en tareas cuyo monopolio corresponde a los funcionarios. No obstante, lo habitual es que las cláusulas contractuales cumplan formalmente los requerimientos legales, haciendo referencia expresa a que no se cederán funciones que supongan un ejercicio de autoridad. Por ello, es muy relevante analizar de forma más específica las funciones que los pliegos de condiciones atribuyen a las empresas, pues a veces es suficiente con la lectura de los mismos para concluir que se transfieren tareas que corresponden al personal adscrito a los órganos de inspección, a pesar de que exista una cláusula general como la mencionada.

Pero no solo basta con analizar los pliegos, sino que se ha de tener en cuenta la realidad, pues, incluso aunque estos sean respetuosos con la legalidad, es posible que los entes municipales atribuyan de forma indebida tareas a las empresas, al interpretarse los contratos de forma amplia. Esto obliga también a examinar las concretas funciones que los trabajadores de la empresa han desarrollado en los procedimientos que sean sometidos al escrutinio de los tribuna-

les. No obstante, el problema es que, en muchos casos, aunque desarrollen diferentes actividades, no se deja constancia de las mismas en la documentación de los procedimientos inspectores o sancionadores, por lo que el recurrente puede tener dificultad para acreditar que la empresa ha asumido ciertas funciones al margen de lo que señalan los pliegos, contraviniendo la legalidad. En vez de ocultar las actividades desarrolladas por las empresas, los entes municipales deberían poder acreditar que los trabajadores de aquellas siempre han estado bajo la dirección y el control de los funcionarios adscritos a la inspección, de lo que se debería dejar constancia en la documentación de las actuaciones y en otros medios complementarios (correos electrónicos, whatsapp, cartas o cualquier otro medio de comunicación o documental que se implemente). De hecho, lo relevante son las tareas que realice la empresa y la intensidad de la colaboración, pues se admite una colaboración puntual en tareas accesorias, pero no que los funcionarios se limiten a asumir sin más las propuestas realizadas por la empresa contratista, pues no está permitido que esta colabore de forma «intensa» y continuada en el desarrollo del procedimiento. A estos efectos, también es esencial examinar el papel de los funcionarios que deben dirigir, controlar y desarrollar la mayoría de las actuaciones de los procedimientos inspectores y sancionadores, para constatar que su actuación no ha quedado reducida a la firma de las propuestas realizadas por la empresa.

Hay tribunales que son muy críticos con algunas situaciones examinadas, en las que se evita que aparezca cualquier participación de la empresa privada en la documentación de las actuaciones (solo aparecen diligencias, propuestas y actas firmadas por los inspectores). Algunas sentencias destacan que la contratación de una empresa externa ha supuesto la creación de una administración en la sombra, en la medida en que su participación no ha dejado rastro alguno en el procedimiento, pese a que la empresa haya realizado numerosas actuaciones, incluso relacionándose directamente con los contribuyentes. El TSJ de Cataluña llega a afirmar que la creación de un aparato inspector local privado que opera sin dejar rastro constituye «una suerte de fraude de ley», pues se presenta como una actuación de mera asistencia o auxiliar lo que constituye un desarrollo ilegal de la función inspectora que implica un verdadero ejercicio de autoridad, con el propósito de huir del Derecho Administrativo. Se concluye que la externalización de las inspecciones tributarias locales supone la voladura generalizada de los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento.

Pese a la dificultad para encontrar encaje a las empresas privadas en la tramitación de los procedimientos inspectores o sancionadores, esto no significa que no puedan tener participación alguna en los mismos. De hecho, también se ha dicho repetidamente que pueden colaborar en ciertas tareas concretas, de ca-

rácter accesorio. No obstante, lo que no se admite es que la empresa externa lleve la iniciativa en el procedimiento, incluso aunque sus actuaciones sean supervisadas y estén bajo el escrutinio y la dirección de un funcionario. Por tanto, la conclusión final sobre la adecuación a derecho de las liquidaciones y las sanciones que deriven de estos procedimientos dependerá del trabajo de los funcionarios en el desarrollo de los mismos y de la intensidad de la colaboración de la empresa contratista, que solo puede ser puntual y accesorio, pero no «intensa».

Algunos tribunales, como el TSJ del País Vasco, fundamenta su criterio contrario a la práctica de externalizar las actuaciones inspectoras no solo por la falta de competencia de las empresas contratistas para realizar tales actuaciones, sino también por cuestiones de privacidad, pues la información del contribuyente sometido a un procedimiento de investigación no puede confiarse a empresas privadas, sin poner en manos de estas la efectividad de un derecho del obligado con trascendencia al resultado del expediente. El TSJ de Cataluña también es contrario a la entrega de datos tributarios confidenciales a una empresa privada, considerando que estas no pueden intervenir en aquellas actividades que les permitan tener acceso a datos privados de los contribuyentes, lo que también dificulta que puedan desarrollar tareas propias del procedimiento inspector o sancionador.

Otro aspecto importante que han señalado algunos tribunales es que el hecho de que un funcionario firme los actos administrativos resultantes de los procedimientos no convalida las deficiencias que se hayan producido como consecuencia de la intervención de una empresa en aspectos reservados a dichos funcionarios, sobre todo cuando la actividad desarrollada por aquella tenga una incidencia reconocible en las liquidaciones o sanciones que se dicten. También el TEAC ha subrayado que la posterior firma del funcionario no convalida las actuaciones inspectoras en las que participe una empresa privada, pues no legitima una actuación administrativa que no se ha desarrollado por los cauces legalmente establecidos. La firma del funcionario no puede obviar que se ha producido la tramitación de un «expediente en la sombra» por sujetos no vinculados al ente por una relación funcional.

A nuestro juicio, es esencial que la administración pruebe la intervención de los funcionarios en todas las fases del procedimiento mediante medios documentales, así como el papel de los agentes externos de meros colaboradores en tareas accesorias que no corresponden en exclusividad a los funcionarios. Por tanto, en vez ocultar la intervención de la empresa, lo adecuado es que las comunicaciones entre los empleados de esta y los funcionarios estén documentadas por escrito a fin de que se pueda demostrar que la dirección y el control de todas las actuaciones corresponde a estos. El problema es que en la realidad muchas veces las em-

presas asumen tareas que han de desarrollar los funcionarios y, a veces, incluso la dirección de los procedimientos, de tal forma que los funcionarios solo intervienen en la firma de los documentos elaborados por la empresa –diligencias, actas, etc.– que, aunque pueden modificar, es infrecuente que lo hagan, al menos en lo que se refiere a aspectos sustanciales. En este tipo de esquemas, la documentación de los procedimientos solo serviría para probar la ilegitimidad de la intervención de la empresa privada, al participar en todas las fases del procedimiento de forma regular y permanente, de ahí que no se deje constancia de dicha participación en la documentación. Es esencial que el funcionario intervenga decisivamente en las distintas fases del procedimiento y que lo haga también de forma activa en la redacción de la resolución definitiva, pues no es válido que se limite a suscribir las propuestas realizadas por la empresa. De todo ello debe quedar constancia en las diferentes actuaciones del procedimiento.

También el modo en que se determina la retribución de la empresa contratista es esencial para determinar su papel en los procedimientos de inspección o sancionadores. Los tribunales han puesto de manifiesto que, si las empresas cobran un porcentaje sobre las cantidades liquidadas o las sanciones impuestas, o sobre los importes recaudados, particularmente cuando se trata de un porcentaje alto, es un indicio de una participación relevante de la empresa en estos procedimientos, pues en caso contrario no se justificarían estos pagos.

Por tanto, la legalidad de los procedimientos inspectores y sancionadores y de los actos resultantes de los mismos, cuando intervenga una empresa privada, dependerá de las circunstancias del caso. Solo es posible la celebración de contratos de asistencia técnica en materia de inspección tributaria municipal cuando el pliego especifique de forma clara las tareas que asumirá el contratista y siempre que éstas sean meramente auxiliares o cuando la intervención de la empresa tenga carácter puntual y se justifique por circunstancias extraordinarias y coyunturales ajenas a la normal gestión administrativa. Solo de esta forma la participación de agentes externos en los procedimientos señalados encuentra acomodo en el ordenamiento jurídico.

Finalmente, en cuanto a las consecuencias de la intervención ilegal de un agente externo en el procedimiento de inspección, con carácter general se ha entendido que concurre un supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos (liquidaciones y sanciones) que hayan derivado de los procedimientos.

CAPÍTULO 23

EL *IUS PUNIENDI* DEL ESTADO Y EL SANCIONADOR TRIBUTARIO. UNA PROPUESTA METODOLÓGICA QUE NO SE PIERDA EN LOS «MATICES»

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada¹

SUMARIO: 1. El contexto: la necesaria ruptura de la «ínsula de lo tributario». 2. El *Ius puniendi* del Estado, su configuración constitucional y sus consecuencias. Un apunte. 3. Precisiones metodológicas sobre el alcance de los principios del *Ius puniendi* en el sancionador tributario. 4. Un epílogo... resignado. Bibliografía.

¹ El presente trabajo se ha desarrollado en el seno del Grupo «Investigación y estudio del Derecho Financiero» (SEJ-326) formado al amparo del Plan Andaluz de Investigación. De igual forma, lo hemos desarrollado en el seno del proyecto de I+D del Programa estatal 2022 de I+D: El Derecho Financiero y Tributario ante el Reto Demográfico: envejecimiento, despoblación y población flotante». (PID2022-139078OB-I00). (2023-2026); del proyecto «La Administración tributaria en la era algorítmica: Retos urgentes en materia de inteligencia artificial y ciberseguridad (CIABERTAX)» IEF. (2025-2026); y del proyecto «innovación colaborativa para la formalización de políticas públicas en materia de despoblación en la provincia de Granada» DGP-PIDI-2024-01682.

1. EL CONTEXTO: LA NECESARIA RUPTURA DE LA «ÍNSULA DE LO TRIBUTARIO»

Hay lugares en los que no nos gustaría comparecer, este es uno de ellos, no deberíamos estar aquí, es demasiado pronto, se me desgarran las páginas cuando comienzo un capítulo homenaje a un compañero que pertenece a mi «quinta». La voracidad de Saturno, definitivamente, nos ha devorado. Y, sin embargo, es imposible no estar aquí, en una obra homenaje a un universitario, ítem más, a un jurista lúcido y osado, que ha sido un ejemplo de compromiso a quienes nos veíamos en él reflejados, primero a través de sus trabajos de investigación, más tarde, en sus sentencias. En la lejanía, también en las distancias cortas, Ángel Aguallo, me ha acompañado en mi periplo vital, me ha zarrandeado con sus planteamientos y me ha indicado, siempre de forma silente, por dónde hemos de transitar, y por dónde no.

Por ello, cuando los editores de esta merecida obra homenaje me propusieron participar en ella, no tuve dudas, tenía que estar y tenía que hablar de «matices», aquellos que a veces le faltaron y que casi nunca le sobraron. Sus ideas, en aquellos años de formación coetánea de investigador universitario, nos estimulaban para seguir trabajando con la honradez, la lucidez y el arrojo que siempre me sirvió de faro para mi propia formación académica. Gracias Ángel, por tanto.

También sabía la temática que había que seleccionar para esta sentida contribución, aquella que el profesor Aguallo me sugirió a través de sus escritos y que ha constituido, durante décadas, una de las líneas constantes de mi investigación. Espero que el paciente lector sepa ver en este trabajo, el respeto, el cariño y el agradecimiento que quiero manifestarle con este estudio. De nuevo, gracias... compañero.

Hablemos de contradicciones, y en un trabajo que quiere poner en valor el rigor del método jurídico para enfrentarnos a nuestro objeto de estudio, me permito iniciarlo con una reflexión que, aun acientífica, ha venido acompañándonos durante todas las meditaciones que me ha provocado el estudio del Derecho Sancionador Tributario en el seno de lo que hemos denominado «la ínsula de lo tributario». A nuestro juicio, en el subconsciente de todos aquellos que han sostenido que los principios garantistas, que conforman el estatus del ciudadano, no han de desplegar la misma eficacia, en el sentido coloquial de contundencia, cuando se trata de perseguir ilícitos penales o ilícitos administrativos, aparece reflejado el mayor o menor disvalor que se infiere del bien contenido en el tipo infractor o en la reacción sancionadora prevista por el Ordenamiento ante su lesión. De forma que, si aquél es transcendente o ésta

inflige al causante un importante «castigo», el Estado de Derecho ha de ofrecer todas las garantías sustantivas y procesales para su restitución o para la imposición de la pena o la sanción. Mientras que, si el bien lesionado no forma parte de aquellos que afectan a la «convivencia social» inmediata, o la reacción del ordenamiento es objetivamente –nunca subjetivamente– «liviana», baste con aplicar aquellas garantías que sean imprescindibles para su recto enjuiciamiento.

Este planteamiento, llamémosle, «economicista» jamás ha sido compartido por el autor de estas líneas, aunque, no somos nada originales². Es posible que el problema se derive de la distinta mecánica con la que se estructuran las técnicas penales y las administrativas a la hora de la detección de sus respectivos ilícitos, ya que, por lo general, cuando se comete un delito se sabe de su comisión, pero no siempre de los que lo ocasionaron, mientras que en gran parte de las infracciones administrativas, prácticamente en todas las tributarias, se conoce antes al administrado y con posterioridad se enjuicia si en su actuar se ha lesionado algún bien jurídico. Este hecho, como desarrollaremos a lo largo del presente estudio, puede condicionar las reglas de penetración de los principios que han de resultar aplicables, pero no su operatividad y alcance, pues no alcanzamos a entender que haya de tener menos contundencia, en el sentido antes indicado, a la hora de hacer valer los mecanismos y las técnicas de defensa que incorpora el Estado de Derecho.

En otras palabras, sigamos con el excurso acientífico, quien hurta a un particular tiene ante sí, y no puede ser de otra manera, todos los mecanismos propios de su defensa, pero quien hurta a toda la comunidad, o quien simplemente comete una lesión leve a las normas administrativas, ha de gozar de menos garantías, insistimos, o menos contundentes. ¿Se trata de una cuestión de estrategia?, ¿de simples intereses «economicistas»? o ¿la practicidad que hace descansar parte del *Ius puniendi* del Estado, en las Administraciones Públicas, exige una «rebaja» en el rigor de las técnicas garantistas, simplemente porque, de aplicarse con el rigor que demanda el Estado de Derecho, se piensa que no funcionaría el propio Estado?

Estamos convencidos que esta última máxima, insisto, quizás de forma inconsciente, condiciona el juicio de quienes así se expresan o argumentan para defender la «rebaja» en las garantías, sin «atreverse» a expresarlo. No obstante, a estos efectos resulta necesario no olvidar que, para imponer una

² En este mismo sentido, el profesor GARCÍA AÑOVEROS, J. (1996), p. 109, señaló que «no parece muy lógico pensar que cuando la gravedad de la infracción es menor, y por eso se reprime con sanciones administrativas, los derechos de los presuntos infractores han de ser menores que los de los delincuentes más peligrosos según la apreciación social vertida en las diversas leyes, y, en concreto, en el Código Penal».

sanción tributaria, muy probablemente con anterioridad se ha tenido que regularizar la «deuda» con unos principios administrativos, que no sancionadores, con la carga de eficacia que conllevan a través del despliegue de las autotutelas, y conviene tener constantemente presente que, si con la regularización se ha reparado el bien jurídico lesionado, con la recaudación voluntaria –o en vía ejecutiva– de la obligación que resulte debida; y se ha resarcido el perjuicio ocasionado al acreedor por el retraso en el pago del deudor, a través del interés moratorio y se han reintegrado los costes de ejecución, con sus pertinentes recargos, ahora llamados ejecutivos: ¿qué «prisa» hay?, ¿qué cimientos del «deber de contribuir» se tambalean, si se produce un retraso en la imposición de la sanción, o llegado el caso, si los principios así lo «ordenan», no se sanciona a quien «solo» le queda por reparar la lesión del Derecho objetivo?

En consecuencia, esta reflexión ha de llevarnos, como desarrollaremos más adelante, a sostener que la intermediación del «deber de contribuir» no encuentra justificación constitucional en el Derecho Sancionador Tributario como bien o valor a ponderar con el resto de los principios aplicables del *Ius puniendi* del Estado³. Y por ello, el primer esfuerzo dogmático que deberíamos realizar a la hora de analizar la aplicación de los principios del *Ius puniendi* estatal al sancionador tributario, es aquél que nos permita desterrar de nuestras consideraciones la «ínsula de lo tributario».

Hemos señalado en diversas ocasiones a lo largo de nuestra trayectoria investigadora⁴ que el contexto del sancionador administrativo, *ítem más*, del tributario, ha condicionado, decisivamente, la operatividad real de los principios que deberían ser aplicables, pues nos encontramos ante una regulación sectorial no acorde con los principios que han de informar las respuestas sancionadoras ante las violaciones del Derecho Tributario objetivo; ante la aplicación solo supletoria de una normativa administrativa carente a su vez de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador⁵; ante el reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas con el respeto a determinados principios no suficientemente explicitados en nuestra Carta Magna; ante la existencia de un sector del ordenamiento punitivo que, tras pasado el primer cuarto del siglo XXI, es el único que nos ofrece unos instrumentos conceptuales y jurisprudenciales adecuados a los bienes jurídicos protegidos...; contexto, que ha ocasionado que la jurisprudencia, también del Tribunal Constitucional, haya buscado refugio en los principios informa-

³ En este último sentido ver, entre otros a FUSTER ASENSIO, C. (2001), p. 36 y GARCÍA DE ENTERRÍA, E (1981), pp. 364-365.

⁴ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., (1994); (1997); (2000); (2001) (I)-; (2001) (II); -(2003); (2010); (2017); y (2018).

⁵ MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., (2022), pp. 3 ss.

dores del «Derecho Penal», pero con determinadas cautelas, los famosos «matices» nunca adecuadamente explicitados, que no han contribuido a la defensa de los valores y los derechos de los ciudadanos en sus relaciones para con la Hacienda Pública.

En efecto, como hemos desarrollado en otro lugar⁶, la promulgación de la Ley General Tributaria de 2003, a pesar de los indudables avances que realiza en esta materia⁷, frente a lo que pudiera parecer, no sitúa las anteriores afirmaciones ante una cuestión teórica ya superada por la doctrina desde hace décadas y por el legislador desde hace más de veinte años, sino ante un derecho positivo que afirma inspirarse en unos principios que sus disposiciones –y las interpretaciones que de ellas realizan los distintos operadores jurídicos– incumplen sistemáticamente, y que proyectarán repercusiones de extraordinaria importancia, no solo porque inciden sobre el elemento nuclear del Derecho Tributario: el propio concepto de deuda, sino porque alteran la naturaleza de los componentes de ésta y violentan los principios sobre los que se asienta la misma libertad de individuo.

Esta falta de construcción de las herramientas propias para la aplicación de los principios del *Ius puniendi* al sancionador tributario –también lo hemos significado con anterioridad–⁸, ni resulta neutral, ni creemos que sea fruto de una desidia normativa, sino que, según pensamos, no es sino el resultado de una decisión legislativa, absolutamente consciente y movida por exclusivos intereses recaudatorios, con sus implicaciones sobre las garantías del ciudadano y sobre nuestra propia dogmática científica, pues, como adelantábamos, no nos cabe duda que dicha construcción ha perturbado, durante décadas, la configuración jurídica de los elementos basales de nuestra disciplina: la concepción unitaria del concepto deuda tributaria.

⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), p. 187.

⁷ En este punto hemos de valorar el esfuerzo de nuestro legislador tributario a la hora de promulgar la actual LGT, regulando en su Título IV la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto en los aspectos materiales de tipificación de las infracciones y sanciones como en los procedimentales, que aparecen por vez primera en nuestra Ley General. De esta forma, el «*ius puniendi del Estado*» perpetuará su doble dimensión –también en la esfera tributaria– acudiendo básicamente a la regulación contemplada en los artículos 178 a 212 LGT –desarrollados por el RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST)– para los ilícitos tributarios y al Título XIV del Código Penal –arts. 305 a 310 bis– que recoge los ilícitos penales que se producen contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Todo lo anterior sin olvidar que esta normativa ha de ser completada por las infracciones tributarias tipificadas en las leyes propias de cada tributo o en otras leyes –art. 183.1 LGT–; por la normativa específica en las infracciones y sanciones en materia de contrabando –art. 183.3 LGT–; y por las infracciones y sanciones en materia catastral –Dip. Ad. XV.^a LGT–. No hemos de olvidar, por otro lado, que la L. 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado todo un Título VI.^º en la LGT para recoger «las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública».

⁸ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), p. 187.

La anterior consideración, como tuvimos oportunidad de denunciar hace ya demasiados años⁹, provocó –lo realmente grave es que sigue provocándolo en la actualidad– que el régimen exorbitante de autotutelas con las que se reviste la aplicación del Ordenamiento tributario para la correcta exacción de los tributos se extienda más allá de su ámbito natural de actuación, que no puede ser otro que el de garantizar el interés colectivo en la contribución al sostenimiento del gasto público. Aquí reside la gran coartada para seguir manteniendo la «ínsula de los tributario»: las indicadas prerrogativas no nos han de llevar a glorificar el significado del «deber de contribuir» y su operatividad más allá de su ámbito natural de actuación, hasta el punto de subvertir la propia esencia de las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, ni de las instituciones jurídicas que han de regular dichas relaciones, convirtiendo por tal motivo, con tal excusa, a los expedientes técnicos del Derecho Tributario en una «ínsula» al margen del tronco común de nuestro Ordenamiento.

Es imposible presentar en este estudio –los editores de la obra han acotado acertadamente el espacio del que disponemos–, las pruebas de cuanto más arriba afirmamos¹⁰ para defendernos de la posible acusación de la existencia de un dolo preterintencional a la hora de formular las anteriores afirmaciones. Enumeremos, sin ninguna pretensión de exhaustividad, algunos ejemplos derivados de nuestro derecho positivo, que pudieran ser esclarecedores de cuanto aquí solo podemos dejar anotado: ¿resulta suficiente la «recopilación» de algunos de los principios del *Ius puniendi* que el artículo 178 de nuestra LGT señala que han de ser de aplicación –¡¡«entre otros»!!– a la potestad sancionadora en materia tributaria?; el denominado principio de «responsabilidad en las infracciones tributarias» ¿es un ejemplo de la penetración del *Ius puniendi* estatal?¹¹; el nominado, pero no desarrollado en nuestra normativa sectorial «principio de proporcionalidad», sin demasiados márgenes de discrecionalidad técnica a la hora de precisar las respuestas sancionadoras a los tipos establecidos en nuestro ordenamiento tributario, ¿nos conduce a un sistema de responsabilidad objetiva

⁹ (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. –1997–, pp. 425 ss.).

¹⁰ Para su desarrollo nos remitimos *in extenso*, a nuestro trabajo (2018), pp. 188-195.

¹¹ No solo porque sea suficiente para la apreciación del ilícito que se observe el nivel más bajo de la culpabilidad, por cuanto que la acción u omisión tipificada en la ley puede ser reprochada «por cualquier grado de negligencia», sino, fundamentalmente, por las deficiencias de las reglas y técnicas establecidas para su real operatividad. Baste analizar, a título de ejemplo, el principio de culpabilidad diseñado en nuestro ordenamiento sectorial a la hora de precisar los criterios de calificación de la infracciones que generan perjuicio para la Hacienda Pública –art. 191 a 193 de la LGT– (que son las que determinan ante qué clase de infracción nos encontramos –art. 184.2 LGT–), que aun combinadas, para el cálculo del importe final de la sanción, con los criterios de graduación y reducción –arts. 187 y 188 LGT–, no son en absoluto suficientes, precisamente por su operatividad objetiva, para realizar una real penetración del principio de culpabilidad al que venimos haciendo referencia con esta curiosa denominación legal.

a la hora de calificar la conducta ilícita y su correspondiente sanción?¹²; ¿resulta compatible esta proyección del principio de proporcionalidad con el propio derecho de la Unión Europea?¹³; la regulación que la Ley General Tributaria realiza de los sujetos infractores y «de los responsables y los sucesores de las sanciones tributarias»¹⁴, ¿no es una prueba clara de que no basta con expulsar a la sanción del concepto «deuda» para la aplicación de los principios que han de resultar operativos en el sancionador tributario, sino que es necesario diseñar –entre otras muchas– las reglas que permitan articular de forma coherente los problemas de coautoría y participación en la comisión del ilícito, y singularmente establecer, con todas sus consecuencias, el alcance de la capacidad infractora de las personas jurídicas?; el supuesto de solidaridad establecido en el artículo 181,3 de la LGT ¿resulta compatible con el principio de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad?; ¿resulta coherente la hipotética expulsión de la sanción del concepto unitario de deuda con la afirmación legal de que las cuestiones atinentes a su recaudación –art. 58,3 LGT– como a su prescripción –art. 190 LGT– queden reguladas por los principios que ordenan la recaudación y la prescripción de la deuda?; si los principios que rigen en la regularización tributaria son diferentes de los que ordenan el procedimiento sancionador, ¿se regulan correctamente las interconexiones entre ambos procedimientos, solo teóricamente –y no en todos los casos– separados?; ¿resulta compatible con los principios aplicables el denominado procedimiento sancionador abreviado?

Con estos mimbres, es evidente, a nuestro juicio, que la promulgación de los instrumentos normativos que regulan el régimen de las infracciones y sanciones tributarias en nuestro actual derecho positivo no nos ofrece una regulación sectorial acorde con los principios que han de informar las respuestas sancionadoras ante las violaciones del Derecho objetivo Tributario. La razón se nos antoja nítida, ya la hemos adelantado: la aplicación de los principios del *Ius puniendi*, pero también las de las reglas y técnicas que han de regir su penetración en el sancionador tributario, no resultarán plenamente operativos si nos limitamos a expulsar, protocolariamente, del concepto deuda tributaria, la respuesta del Ordenamiento ante la comisión del ilícito, sino que es necesario reestructurar gran parte de las construcciones y conceptos jurídicos que, de forma implícita o expresa, se derivan de esta concepción unitaria de la deuda.

Insistimos, no nos encontramos ante simples especulaciones teóricas alejadas de nuestro actual derecho positivo y de su aplicación, sino ante la

¹² Vid. BANACLOCHE PALAO, C. (2021).

¹³ Vid. PRÓSPER ALMAGRO, A. B. (2024), pp. 139 ss.

¹⁴ Vid. *In extenso*, a LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010).

consecuencia del verdadero alcance de la reforma incorporada por la Ley General Tributaria hace ya más de veinte años, cuando, por un lado, establece – art. 25.2 LGT–, que «las sanciones no tienen la consideración de obligaciones accesorias»; por otro, –art. 58.3 LGT– especifica que «las sanciones que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria...»; mientras que junto a ello se precise, –arts. 58.3 y 190.3 LGT–, que «en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V.º del Título III de esta Ley». Con lo que una vez más, los expedientes técnicos previstos por el Ordenamiento para asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria son de perfecta aplicabilidad a las sanciones de dicha naturaleza, perpetuando la fungibilidad de los principios aplicables e imposibilitando la real operatividad de los principios punitivos¹⁵. Volveremos sobre nuestras actuales consideraciones.

En consecuencia, si no erramos en nuestro planteamiento, si queremos que en la práctica se respeten los derechos del ciudadano al enfrentarse al régimen de infracciones y sanciones tributarias, hemos de seguir volviendo nuestra mirada a la ingente tarea desarrollada por nuestros tribunales de justicia, quienes, como lluvia silente, a través de sus pronunciamientos, devuelven al administrado su condición de ciudadano¹⁶. Ante esta situación, el trabajo que con estas líneas comenzamos, intenta presentar, con cierto rigor técnico, y de la mano de nuestro homenajeado, un método que permita aplicar los principios del «*Ius puniendi*» del Estado al sancionador tributario.

Para conseguir el indicado objetivo, tras presentar en estas ideas previas el contexto del que partimos –la «ínsula de lo tributario» con la intermediación del «deber de contribuir»– debemos analizar, en segundo lugar, la construcción constitucional del denominado *Ius puniendi* del estado y sus consecuencias en el sancionador tributario, para estar en condiciones de presentar, como eje central del presente estudio, una propuesta metodológica que nos permita coadyuvar a la aplicación efectiva de los principios aplicables ante las lesiones del derecho objetivo y sus respuestas sancionadoras en el ámbito tributario.

¹⁵ Pero es más, como también hemos indicado en otro lugar –LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010), p. 915–, no solo las normas contenidas en este Capítulo –actuaciones y procedimiento de recaudación– mantendrán la situación denunciada en la nueva Ley, sino que en el curso del procedimiento de imposición de las sanciones se mantendrán prácticamente intactas las consecuencias jurídicas que se derivan de esta concepción unitaria del concepto deuda, por mucho que la nueva LGT haya declarado su no pertenencia a la misma, ya que, a la hora de establecer sus regímenes jurídicos, se siguen aplicando el conjunto de autotutelas y garantías ínsitas en el cumplimiento del deber de contribuir, que, insistimos, no resulta operativo en el sancionador tributario.

¹⁶ *Vid.* entre otros muchos, a MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (2022), pp. 291 ss.; y (2025), pp. 1 ss.

2. EL *IUS PUNIENDI* DEL ESTADO, SU CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL Y SUS CONSECUENCIAS. UN APUNTE

Recapitulemos: el contexto que hemos intentado presentar con anterioridad, que se caracteriza esencialmente por la ausencia de una «Ley General» que regule la función sancionadora de las administraciones públicas, a pesar de su pleno reconocimiento constitucional, nos obliga a comenzar «recordando» la insuficiencia de la normativa general y sectorial que debería resultar aplicable, lo que es evidente, a nuestro juicio, con un somero análisis tanto de los principios incorporados en la L.40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público¹⁷, como de la «recopilación» realizada en el artículo 178 de la LGT. Y queda igualmente nítida la ausencia, prácticamente absoluta, de las pertinentes técnicas y reglas de penetración de dichos principios en los elementos materiales y procedimentales de los ilícitos tributarios y sus respuestas sancionadoras, lo que nos obligará a volver, de nuevo, a la ingente labor de nuestra jurisprudencia para poder incorporar al régimen jurídico del obligado tributario los derechos subjetivos propios del ciudadano.

En efecto, ante la clara insuficiencia de dicha regulación, es esencial –en realidad no nos cabe más remedio–, para conseguir la implementación de los principios que deberían ser aplicables, que volvamos a situarnos en la recepción constitucional de la formación del concepto *Ius puniendi* del Estado. Y decimos recepción, como hemos desarrollado *in extenso* en otro lugar¹⁸, porque la creación del denominado «supraconcepto» fue obra del Tribunal Supremo, con bastante antelación a la promulgación de la Constitución española de 1978¹⁹. En

¹⁷ A los que se remite el inciso primero del artículo 178 de la LGT.

¹⁸ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2003), pp., 245 ss.

¹⁹ Baste acudir a su Sentencia de 9 de febrero de 1972 en la que claramente se precisó que: «las contravenciones tipificadas (en un reglamento administrativo) se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de distintas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal que exigen ambos un comportamiento humano (jurídicamente idéntico)... esencia unitaria que, sin embargo, permite las reglas diferenciales inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados uno y otro ilícito». Y meses más tarde, (según nos previene el profesor NIETO, A. (2002), p.148), el propio Tribunal desarrollará las consecuencias jurídicas que habrán de derivarse de dicha elaboración: «...es imperiosa la necesidad de que existan unos principios generales y un cuerpo de doctrina que cubran el Derecho Penal común y el llamado por algunos, no sin falta de fundamento, Derecho Penal Administrativo, por darse en los dos unas mismas exigencias, como son las derivadas del principio de legalidad en sus distintas vertientes: órgano competente, procedimiento adecuado, defensa del inculpado, tipificación del hecho criminoso, ya que si, por un lado, el Derecho Sancionador representa la protección más enérgica de los bienes necesitados de una protección especial, por otro, ese mismo rigor demanda, en contrapartida, las máximas garantías para los encausados...» (STS de 31 de octubre de 1972. Ar. 4675; Martín del Burgo). Con posterioridad, nos precisó que su jurisprudencia «...había venido elaborando la teoría del ilícito como supraconcepto comprensivo tanto del ilícito penal como administrativo. Y, sobre esta base, dado que el derecho penal había obtenido un importante desarrollo doctrinal antes de que se formase una doctrina relativa a la potestad

consecuencia, según pensamos, la promulgación de la Carta Magna solo dotó de naturaleza al anclaje constitucional de la utilización de los principios del *Ius puniendi*, al administrativo sancionador, pues no podemos olvidar que en el texto constitucional se produce un reconocimiento definitivo de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, lo que obviamente no es poco, pues trasfiere la cuestión debatida, como señaló en su momento un sector importante de nuestra doctrina²⁰, no al análisis de la existencia de la potestad sancionadora, ni a la de su justificación, sino a la de su juridificación²¹.

En esta línea de planteamiento y con las indicadas consideraciones, no debe parecernos extraño que el Tribunal Constitucional, en la primera sentencia en la que hubo de pronunciarse al respecto –STC 18/1981, de 16 de junio de 1981– analizase la aplicabilidad al Derecho Administrativo Sancionador de los principios contenidos en el artículo 24 de la Constitución, a los efectos de prohibir que la Administración imponga sanciones «de plano», para lo que ha de someterse a un procedimiento en el que se contemplen los principios propios del proceso punitivo²². En consecuencia, para poder sostener dicha afirmación, que conlleva una clara interpretación de corte finalista, nuestro máximo intérprete acude al indicado «supraconcepto» que infiere del principio de legalidad contenido en el artículo 25 de la Constitución y de la reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo²³.

sancionadora de la Administración, se fueron aplicando a ésta los principios esenciales contruidos con fundamentos en los criterios jurídicos penales» (STS de 23 de mayo de 1988 Ar. 3745; Ruiz Sánchez).

²⁰ En parecidos términos, ver, entre otros a SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2025), pp. 99 ss.

²¹ En este sentido, ver entre otros a RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000), p.18. *Vid.* también en esta misma línea a NIETO, A. (2002), p. 158.

²² «A tal efecto debe partirse de que el mencionado precepto contempla de forma directa e inmediata, como indica su propio tenor literal, el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales y a determinadas garantías de tipo procesal, con especial referencia al orden penal, sin aludir de forma expresa al ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración. Por ello es necesario determinar su ámbito, teniendo en cuenta que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la norma Fundamental» (F. J.2.º).

²³ «Para llevar a cabo dicha interpretación, ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo..., hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales,...».(F. J.2.º). Pero hemos de poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional no se limita a indicar que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, con matices, al orden sancionador administrativo, sino que, y a nuestro juicio esto es de extraordinaria importancia, se pronuncia por la identidad ontológica de delitos y sanciones al señalar que «...un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales». Lo que no le resulta un obstáculo, para significar a reglón seguido que «...junto a las diferencias apuntada en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas». La conclusión del Tribunal Constitucional no es otra que la aplicabilidad de los principios refleja-

Teniendo en cuenta cuanto antecede, según pensamos, para conseguir el objetivo que nos trazamos en el presente estudio, que no es otro que elaborar una metodología jurídica que nos precise la proyección y el alcance de los principios del *Ius puniendi* al sancionador tributario, debemos extraer los pilares básicos de la interpretación contenida en el indicado pronunciamiento de nuestro máximo intérprete: a) existe un reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Se trata de un reconocimiento explícito y se infiere de la literalidad del artículo 25 de nuestra Carta Magna; b) el ordenamiento punitivo del Estado presenta dos manifestaciones susceptibles de proteger un mismo bien jurídico; c) existe un reconocimiento de la identidad ontológica entre ambas suertes de ilícitos; d) su aplicación no ha de ser lineal, pues ambas manifestaciones diferirán, tanto en la prohibición de penas privativas de libertad en el sancionador administrativo, como en las proyecciones que el propio Tribunal Constitucional califica de «carácter formal» –calificación, competencias, procedimiento–; e) todo lo anterior conllevará a que los principios contenidos en el artículo 24 CE sean aplicables a sendas manifestaciones del *Ius puniendi*, pero solo en la medida que permita preservar los valores esenciales que se encuentran en la base de dicho precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la propia Constitución.

Demos un paso más. Una vez señalados los pilares básicos de la construcción realizada por nuestro Tribunal Constitucional, también en estricta aplicación de la perspectiva constitucional del objeto de nuestro estudio y para no perdernos en la doctrina de «los matices» que se infiere de la manifestación antes extractada, se ha de precisar la operatividad de los indicados principios teniendo en cuenta, en primer lugar, el alcance de las diferencias de las distintas manifestaciones del *Ius puniendi* «del Estado» y, en segundo término, –sin perjuicio de que volvamos más adelante sobre este extremo– analizando el contenido esencial de los principios que han de resultar aplicables, cuyos valores han de ser garantizados con independencia de las diferencias que se han puesto de manifiesto en ambos órdenes punitivos.

A pesar de su aparente simplicidad, para analizar la verdadera dimensión del alcance de la aplicación del «supraconcepto» y, sobre todo, para que la implementación de los principios aplicables no se diluya en la intermediación de los «matices», como también hemos desarrollado en otro lugar²⁴, hemos de

dos en el artículo 24 de la CE al procedimiento administrativo sancionador, pero solo: «...en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la constitución. No se trata, de una aplicación literal, dada las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional».

²⁴ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), p. 204.

pronunciarnos sobre algunas lagunas que podemos observar en la reseñada doctrina jurisprudencial: ¿los principios del artículo 24 CE, que son aplicables, con «matices», al sancionador administrativo, lo son por formar parte de *Ius puniendi* del Estado?; ¿lo son por ser del orden penal?; ¿la misma doctrina habrá de aplicarse al resto de los principios de este último?; ¿o solo a los que tienen expresa plasmación constitucional?; ¿existen principios sancionadores administrativos y principios punitivos del orden penal?

Para poder sintetizar nuestra opinión y para dar salida a este curioso «círculo vicioso» que la doctrina y la jurisprudencia no acaba de abordar con el rigor necesario, hemos de traer a colación otro esencial pronunciamiento del Tribunal Constitucional que condicionó, a nuestro juicio decisivamente, el devenir de las diversas interpretaciones que, de la proyección de la teoría de los «matices», se fueron esgrimiendo por parte de la doctrina y en la plasmación jurisprudencial de los principios indicados. Se trata de la STC 77/1983 de 7 de noviembre de 1983, que, en apariencia, precisaba cuáles son los límites de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas: la proyección del principio de legalidad; la interdicción de penas privativas de libertad; el respeto a los derechos de defensa contenidos en el artículo 24 de la CE y la subordinación a la autoridad judicial²⁵.

Con independencia del juicio que nos merezca la indicada especificación, es evidente que la intención de nuestro máximo interprete es la de recopilar el conjunto de límites oponibles, desde la perspectiva constitucional, al ejercicio

²⁵ En la indicada sentencia, tras volver a realizar un reconocimiento expreso de la identidad ontológica entre pena y sanción, significando que «...en un sistema que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración», señala que la Constitución, probablemente por las razones de índole práctica anunciadas, no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, la ha admitido (art. 25.3 CE), «... aunque, como es obvio, sometiéndole a las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos» (F. J.2.º). En consecuencia, señala la existencia de unos límites al ejercicio de la potestad sancionadora: «... que de manera directa se encuentran contemplados por el artículo 25 de la Constitución y que dimanar del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones». Pero, es más, «... estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente previstos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas» (F. J.2.º). No obstante, en su siguiente Fundamento Jurídico, realiza una especificación de los límites a la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, y aunque de nuevo cita el artículo 25.1 de nuestra Carta Magna, se hacen referencia, como hemos señalado, a cuantos siguen: «a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionadores en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de penas de privación de libertad a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto a los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones; d) finalmente, la subordinación a la Autoridad judicial» (F. J.3.º).

de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, y parece también evidente que entre ellos, al menos de forma expresa, no aparecen el resto de los «principios penales», que, según la jurisprudencia, también la del Tribunal Constitucional, son aplicables, aun con «matices», al procedimiento sancionador tributario.

Llegados a este punto, sobre el alcance de los principios del *Ius puniendi* del Estado y su especificación, se pueden extraer, *grosso modo*, dos bloques de interpretaciones que se infieren de la doctrina del Tribunal Constitucional analizada: o bien entendemos que los únicos principios «penales» aplicables, aun con «matices», son los referenciados en el artículo 24 de nuestra Carta Magna, y por ello son los únicos incluidos en la especificación que realiza el Tribunal Constitucional, o bien, junto a ellos, serán también operativos al sancionador administrativo, teniendo en cuenta la identidad ontológica de los ilícitos, el resto de los principios no constitucionales del «orden penal», aunque estos no desplieguen la posibilidad de ser objeto de ponderación con otros principios también constitucionales.

Con la finalidad de ofrecer una respuesta a la cuestión formulada, que se nos antoja basilar para perfilar el objeto central de nuestro estudio, quizás convenga volver la vista a nuestros clásicos y comenzar indicando, como nos pone de manifiesto el profesor Rodríguez Bereijo²⁶, que, desde el punto de vista de su estructura y funcionalidad, los «principios jurídicos» se caracterizan, primero, por ser reglas o preceptos normativos que presuponen la existencia de otras normas específicas, pues su objeto no consiste tanto en regular relaciones o definir posiciones jurídicas concretas, cuanto en versar sobre su aplicación; segundo, se caracterizan por una relativa indiferencia de contenido, en el sentido en que trasponen los límites de los distintos campos de regulación jurídica, de ahí su carácter de principios generales, sin llegar por sí mismos a suministrar decisiones a los casos concretos; y, tercero, nos indican cómo deben aplicarse las normas específicas, esto es, «qué alcance darles, cómo combinarlas, cuándo otorgar precedencia a algunas de ellas» (Carrió)²⁷.

Teniendo en cuenta las anteriores premisas, no podemos desconocer que, cuando en el seno de la categoría de los principios generales hacemos referencia a aquéllos que encierran derechos fundamentales, el Estado constitucional les dota de una posición privilegiada²⁸, con una garantía reforza-

²⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, J. J. (1992-2-), pp. 9 ss.

²⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, J. J. (1992-2-), p. 22.

²⁸ De esta forma, los meritados principios cumplen en el Ordenamiento jurídico, como límite al ejercicio de los poderes públicos, una doble función: una positiva, que consiste en el «influjo o predeter-

da²⁹ y una fuerte ampliación de sus contenidos³⁰. Y siendo ello cierto, no lo es menos, como desarrollaremos con posterioridad, que la penetración de estos principios fundamentales no puede hacerse de manera homogénea y horizontal a todas y a cada una de las materias, de los bienes o intereses que encierran un concreto sector de nuestro ordenamiento, intentando ampliar sin límite su contenido³¹.

En este punto reside, a nuestro juicio, el núcleo gordiano de la problemática que pretendemos abordar, pues hemos de tener en cuenta que, por un lado, debemos demandar el establecimiento de reglas específicas para cada sector del ordenamiento con la finalidad de hacer operativa la implementación de los principios de *Ius puniendi*; no obstante, deberíamos no desconocer, por otro lado, que no conviene³² confundir la interposición de las indicadas reglas con la ponderación de dichos principios con aquellos que se derivan de esferas diferentes de su natural aplicación. Se trata de prevenir tanto de «los esfuerzos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es en este caso, el de gestión

minación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean»: en cuanto fuentes del Derecho, y en cuanto informadores del conjunto del Ordenamiento jurídico; y una función negativa, que consiste en la exclusión «de los valores contrapuestos y de las normas que descansa sobre estos valores», porque tales principios tienen sentido, «en tanto sirvan a promover los valores superiores del Ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho» (STC 27/1981, F. J. 10.º).

²⁹ Consistente en un procedimiento de reforma más complejo –art. 168 CE– en su vinculación a todos los poderes públicos y su reserva de Ley con cláusula de su contenido esencial –art. 52.1 CE–.

³⁰ Estos derechos fundamentales se han convertido en unos de los elementos clave para todo el Ordenamiento jurídico, «obligando a reinterpretar significativos sectores del mismo..... Ningún sector del ordenamiento ha escapado a este impacto de la enorme importancia que han cobrado los derechos fundamentales, y el Derecho Tributario tampoco ha sido una excepción». RODRÍGUEZ BEREJO, J. J. (1992-2-), p. 61.

³¹ En este sentido, coincidimos nuevamente con el profesor BEREJO en señalar que la «interpretación debe favorecer los derechos fundamentales cuando no estén en juego otros bienes y otros valores que gocen de igual protección» y en caso contrario, en supuestos de riesgos y peligros para otros valores y bienes, constitucionalmente protegidos, la ponderación habrá de tener en cuenta la idea del «contenido esencial» de los derechos fundamentales, lo que avoca necesariamente a reflexionar sobre sus límites «límites que en algunos casos vienen dados por el respeto al contenido esencial (véase STC 11/1981, F. J. 8.º), que es el límite último de los derechos fundamentales; en otros casos, los límites a los derechos fundamentales vienen impuestos expresamente en la propia Constitución (arts. 10.1, 18.2, 20.4, 21.2, 27.6, y 28.2 CE); en otros casos, en fin, la doctrina constitucional ha reconocido otras limitaciones derivadas del respeto a otros derechos fundamentales y del respeto a los bienes constitucionalmente protegidos o a los valores reconocidos en la Constitución (SSTC 11/1981, F. J. 7.º; 2/1982, F. J. 5.º; 22/1984, F. J. 3.º; 110/1984, F. J. 3.º, entre otras). Límites que, eso sí, dada la posición preeminente de los derechos fundamentales y su fuerza expansiva, han de interpretarse restrictivamente y de manera proporcionada entre el sacrificio del derecho y el fin que se pretende conseguir (véase STC 120/1990, F. J. 8.º); principio de proporcionalidad que es inherente o consustancial al Estado de Derecho (STC 85/1992, F. J. 4.º)». RODRÍGUEZ BEREJO, A. (1992-2-), pp. 63-64.

³² Sería un error técnico de extraordinaria importancia y una limitación no sancionada por la metodología de nuestro máximo intérprete.

tributaria (STC76/1990, F. J. 10.º)»; como de realizar la misma previsión en el campo inverso, para no intentar extender el «manto» de los principios constitucionalizados que aluden a los intereses tutelados en los procedimientos de gestión tributaria a otros procedimientos, los sancionadores de tal naturaleza, donde han de tener plena operatividad los derechos fundamentales punitivos.

La visión que aquí se defiende, como desarrollaremos en el epígrafe siguiente, no renuncia a la dogmática para hacer un exclusivo «análisis constitucional» de los principios que han de resultar aplicables al sancionador tributario, ya que, coincidimos plenamente con el profesor Ramallo al defender «que no es la visión constitucional de una institución tributaria la única posible»³³, pero defendemos nuestra obligación de acotar claramente los principios y las materias sobre las que resultan aplicables, para intentar ofrecer una solución técnica al «problema irresoluble» al que hacía alusión el profesor Tejerizo, al indicar que «en el Derecho Penal Tributario se ha de mantener un peculiar equilibrio entre dos grupos de intereses legítimos; los intereses públicos que se derivan del deber de contribuir contenido en el artículo 31 de la CE; y el respecto a los derechos individuales (Sección primera del Capítulo segundo del Título primero de la Constitución). Dicho equilibrio no es fácil, y los distintos operadores jurídicos no han encontrado la solución definitiva, probablemente, porque no exista»³⁴. Incansables al desaliento, intentaremos realizarlo con la presentación de algunas precisiones metodológicas que nos ayuden a conseguir el indicado equilibrio.

3. PRECISIONES METODOLÓGICAS SOBRE EL ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS DEL *IUS PUNIENDI* EN EL SANCIONADOR TRIBUTARIO

Para alcanzar los objetivos trazados en esta parte de nuestro estudio, hemos de huir *ab initio* de toda versión acientífica de nuestro objeto de trabajo, porque solo así evitaremos cometer el frecuente error de convertirnos en simples glosadores de las interpretaciones doctrinales o de la jurisprudencia del

³³ RAMALLO MASSANET, J. (1997), p. 16. «A veces –continúa señalando el indicado profesor– da la impresión de que no existe otro tipo de análisis; aquél, por ejemplo, en virtud del cual se cuestione la regulación de una institución, desde la pura construcción dogmática y conceptual del Ordenamiento; es decir aquél que se desarrolla –como ha señalado recientemente el Tribunal Constitucional (STC 164/1995)– en el ámbito de la legalidad ordinaria para después enjuiciarlo en la perspectiva constitucional».

³⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a (2001), p. 214.

Tribunal Constitucional sobre los principios del *Ius puniendi* que han de informar el sancionador tributario, según la literalidad de sus términos, realizando una simple labor de «trasvase» a las normas que lo «rigen». Necesitamos, en consecuencia, de un método de análisis que ha de partir, según pensamos, de una consideración que ya hiciera, hace demasiados años, el profesor Añoveros, pero que se encuentra perfectamente vigente, según la cual, para efectuar un estudio constitucional de los derechos del ciudadano en materia tributaria se ha de partir del examen de los derechos constitucionales, uno por uno³⁵.

No obstante, para realizar dicho análisis, como hemos desarrollado en otro lugar³⁶, no solo hemos de estudiar con cierto detenimiento los preceptos constitucionales y las interpretaciones que de ellos ha realizado nuestro máximo intérprete, sino que resulta imprescindible conocer, también, las normas que regulan los procesos constitucionales, los criterios hermenéuticos y las teorías elaboradas por la doctrina constitucional³⁷. En definitiva, siguiendo en este punto al profesor Escribano, hemos de convenir en que «la necesaria permeabilización del ordenamiento financiero por la norma constitucional no acaba en una simple enumeración –y su exégesis– de los preceptos que inmediatamente hagan referencia a esas cuestiones. Se tratará, por el contrario, de articular todo el razonamiento sobre el presupuesto constitucional...»³⁸. Siendo ello cierto, no lo es menos que para la presentación del método al que venimos aludiendo debemos, igualmente, no ser ajenos a las críticas vertidas por un destacado sector doctrinal que denunció la llamada «inflación de los derechos fundamentales» (K. Hessen), antes al contrario, hemos de tener constantemente presente, de un lado, la reflexión del profesor Bereijo, quien, parafraseando, de nuevo, a Hessen, señala que «podría decirse que el derecho constitucional no puede ayudar a resolver mejor los problemas del derecho (y en nuestro caso, del Derecho Financiero) a base de incorporarle por las buenas los derechos fundamentales»³⁹; y suscribimos, de otro, –ya lo adelantábamos– la atinada llamada de atención del profesor Ramallo, al aseverar que «cuando entramos en el análisis jurídico, no es la visión constitucional de una institución tributaria la única posible»⁴⁰. De forma que, como corolario de todo lo anterior, hemos de sostener que solo el entendimiento de los principios consti-

³⁵ GARCÍA AÑOVEROS, J. (1996), p. 299.

³⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ J. (–2003 y 2018–).

³⁷ En consecuencia, se ha de profundizar en la teoría constitucional de los derechos fundamentales para poder manejar, con criterio, los conceptos y las técnicas que serán objeto de estudio jurídico. En esta línea se expresó nuestro homenajeado hace más de veinte años. AGUALLO AVILÉS, A. (2002), p. 264.

³⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F.º (2002), p. 32.

³⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1992), p. 15.

⁴⁰ RAMALLO MASSANET, J. (1994), p. 14.

tucionales que resultan aplicables, utilizando la metodología que le es propia, puede ofrecernos el corpus conceptual y hermenéutico adecuado para resolver el «circulo vicioso» al que aludíamos con anterioridad, aunque, para ello, es imprescindible que sea aplicado en el seno de la dogmática propia del Derecho Tributario, no a sus espaldas ni con construcciones ajenas al mismo.

Las perspectivas metodológicas indicadas, como hemos desarrollado en otro lugar⁴¹, no deben ser consideradas como antagónicas, al contrario, han de complementarse, de forma que, incluso quienes, como nuestro homenajeado, con mayor contundencia demandaron la metodología constitucional aplicada al Derecho Financiero, la contextualizaron en sus justos términos. En efecto, en este sentido, el doctor Aguallo, tras considerar que la perspectiva constitucional es imprescindible para dilucidar el Derecho Financiero que deriva de la norma fundamental, señaló las siguientes precisiones que hemos de tener en cuenta para cumplir con el objetivo trazado: a) no todo el Derecho Financiero es deducible directa o indirectamente de la norma suprema, pues existe un Derecho Financiero Constitucional y un Derecho Financiero ordinario; b) no todo el Derecho Financiero Constitucional tiene el mismo alcance y protección, en consecuencia, de darse la confrontación, no todo el Derecho Financiero Constitucional tiene la misma resistencia frente al interés recaudatorio; c) no existe un solo Derecho Financiero en la Constitución, pues en nuestra Carta magna se establecen un conjunto de lindes dentro de los cuales es posible adoptar diversas soluciones, y, en consecuencia, la norma suprema, también en este sector del Ordenamiento, es dúctil; d) el Derecho Financiero Constitucional es susceptible de cambios, ya que hemos de considerar que la Constitución, sin que su texto cambie, despliega un derecho que ha de ser calificado como mutable⁴².

Asumir como punto de partida esta «mixtura metodológica» no supone renunciar a la dogmática propia del Derecho Financiero, antes al contrario, con ella se pretende no cometer el error que sistemáticamente se denuncia, pues nuestro objetivo no es otro que analizar los principios constitucionales, que si bien son aplicables a la normativa tributaria, son «propios» ya del Derecho Constitucional, ya del Derecho Penal, y realizarlo desde la metodología, la dogmática y los conceptos que le son propios, sin que queden orillados por aquellos diseñados para otro sector del Ordenamiento⁴³.

⁴¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), pp. 212 ss.

⁴² AGUALLO AVILÉS, A. (2002 –2–), pp. 45-84.

⁴³ En este sentido, coincidimos plenamente con las reflexiones realizadas al respecto por LOZANO SERRANO, C. (2001), p. 17. al indicar, que «más allá de los necesarios matices o de las exigencias propias del deber de contribuir, la premisa de partida de este trabajo es la evidente necesidad de su construcción

Teniendo en cuenta cuanto antecede, para conseguir los objetivos trazados, tomamos prestados de nuestro homenajeado los axiomas esenciales que hemos de derivar de la metodología constitucional que ha de resultar apropiada para ser proyectada sobre nuestro objeto de análisis, y que podemos resumir en los siguientes elementos básicos: a) la Constitución ha de estudiarse como fuente y garantía de los derechos de los ciudadanos frente a los poderes públicos; b) la Carta Magna no establece un estatuto especial de los contribuyentes; c) se debe acudir al conjunto de los principios constitucionales para delimitar el contenido de los derechos y las garantías reconocidos; d) en consecuencia, tampoco es posible establecer el contenido de los derechos y garantías constitucionales sin atender al deber de contribuir como valor constitucionalmente protegido⁴⁴.

Centrado nuestro foco en los indicados pilares, y para poder realizar un estudio de la operatividad de los principios del *Ius puniendi* del Estado al derecho tributario sancionador, sin desconocer las especialidades propias que presenta la actual configuración del derecho sectorial analizado, fundamentalmente, por la, a nuestro juicio, no suficiente ponderación del alcance del «deber de contribuir» en la materia objeto de análisis, es imprescindible tener en cuenta una serie de criterios que nos ayudarán a realizar una correcta delimitación del contenido de los derechos y las garantías constitucionales: en primer lugar, y esta es la premisa fundamental, aunque también la que para nuestro objeto de estudio resultará más problemática, solo los bienes y valores explicitados en la Constitución pueden ser contemplados; en segundo término, habrá que constatar si existe una colisión entre bienes y valores constitucionales, cuestión fundamental que, en la mayor parte de las ocasiones, se presume sin que se incorpore ninguna argumentación, con la suficiente base técnica, que la justifique.

En consecuencia, solo si existe confrontación, no aparente, sino jurídica, habrá que realizar la debida labor de ponderación entre los distintos bienes en conflicto. De igual forma, como también hemos señalado en otro lugar⁴⁵, por obvio que parezca –aunque en nuestros días, con tanto tonto contemporáneo,

jurídica, que no puede llevarse a cabo como si el ordenamiento tributario fuera un todo cerrado y aislado del resto del Derecho. Bien al contrario, sólo adoptando de éste, en sus distintas ramas, los principios, las categorías y las instituciones ya decantados a través de decenios, podrá evitarse que la Hacienda Pública se nos aparezca como un territorio sin ley en el que el pretendido interés fiscal sea el único norte y guía de la actuación administrativa. Nunca está de más recordar que su acertado encuadramiento entre los deberes y los derechos constitucionales es su mejor defensa, incluso cuando resulta atacado por conductas ilícitas de los obligados».

⁴⁴ AGUALLO AVILÉS, A. (2002 –2–), pp. 78 ss.

⁴⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2000), p. 309.

casi nada parece obvio— resulta esencial, tener presente —era (¡que tiempos!) de primero de derecho— que la labor de ponderación compete constitucionalmente al legislador, que habrá de desarrollarla a la hora establecer la regulación del ejercicio de los derechos, no la de su recopilación, siendo la función del Tribunal Constitucional, no hacer su propia valoración, como enojosamente sucede con demasiada frecuencia, sino controlar que la ponderación efectuada en una concreta regulación legal no vulnera la Constitución. Nada más. Nada menos.

Llegados a este punto y, en consecuencia, partiendo de los indicados criterios (existencia de bienes o valores explícitos en la Constitución, que pueden entrar, o no, en colisión jurídica; localizados los elementos de ponderación establecidos por el legislador; y analizados los elementos de control desarrollados por el Tribunal Constitucional), el estudio sobre la existencia de una correcta ponderación de los bienes o valores que han de confrontarse ha de abordarse teniendo en cuenta las siguientes reglas⁴⁶:

Primera: no todos los derechos y las garantías constitucionales gozan de un mismo reconocimiento y protección, de manera que resulta transcendental distinguir claramente entre los derechos fundamentales reconocidos en el Capítulo II.º del Título I.º de la Constitución, cuyo ejercicio solo podrá regularse por Ley «que en todo caso deberá respetar su contenido esencial» (art. 53.1 CE), y aquellos otros derechos que, según la propia doctrina del Tribunal Constitucional, carecen de un núcleo mínimo al que no se puede afectar.

Segunda: no todo el contenido de un derecho goza de una misma protección. A tales efectos, hemos de distinguir entre el denominado «contenido constitucional» y el «contenido esencial» de los derechos, entendiéndolo, por el primero, el contenido máximo que se le atribuye al derecho, en función de la descripción que de él se realiza en la propia Constitución Española; y, por el segundo, el núcleo duro de los derechos contenidos en el Texto Constitucional, núcleo que no puede verse afectado, ni limitado, ni ponderado, sin que se produzca una lesión ilícita del meritado principio.

Tercera: solo el contenido no esencial puede ser objeto de ponderación, sin que ello signifique su plena disponibilidad por parte del legislador. Antes al contrario, —volveremos más adelante sobre este tema—, el primer requisito para su «ponderación» por el legislador ha de localizarse en la existencia de un bien o valor reconocido de forma expresa en la Constitución que entre ju-

⁴⁶ Una vez más utilizamos la propuesta y casi el tenor literal del excelente trabajo de nuestro home-
najeado: AGUALLO AVILÉS, A. (2002 –2–), pp. 99 ss.

rídicamente en conflicto con ese contenido no esencial del derecho; siendo además necesario que la indicada «ponderación» se realice siguiendo unas reglas de interpretación constitucional, entre las que han de destacar, frente a todas las demás, el propio «principio de concordancia práctica» y la «regla de la proporcionalidad»⁴⁷.

Cuarto: resulta esencial tener en cuenta, igualmente, que en algunos derechos fundamentales existe una coincidencia entre el «contenido constitucional» y el «contenido esencial»⁴⁸ y, en consecuencia, coincidimos nuevamente con el profesor Aguallo al señalar que es posible defender la existencia de garantías absolutas que, de resultar aplicables, no son susceptibles de sufrir excepciones, limitaciones o matizaciones⁴⁹.

Quinto: sentado lo anterior, se ha de tener en cuenta –lo que resulta de extraordinaria importancia a efectos del presente trabajo–, que estas «contadas excepciones», en la propia terminología del Tribunal Constitucional, hemos de situarlas, a nuestro juicio, en el ámbito de los derechos contenidos en el artículo 24 de la Constitución, que forman parte del objeto central de nuestro estudio.

Una vez presentados los criterios y las reglas que han de presidir nuestras consideraciones, creemos llegado el momento de pronunciarnos sobre la problemática que se proyecta sobre los propios cimientos del presente trabajo. Señalábamos, en las líneas previas que servían de contexto al presente estudio, que en nuestro Ordenamiento nunca ha existido una Ley General que regule los elementos estructurales del Derecho Sancionador Administrativo, y ante ese déficit, que era la jurisprudencia la que había ido estableciendo un corpus

⁴⁷ AGUALLO AVILÉS, A. (2002-2-), p. 101.

⁴⁸ El propio Tribunal Constitucional ha venido afirmando que no hay derechos fundamentales absolutos, pero que sí existe el contenido esencial de los derechos. Así lo han puesto de relieve con carácter general, entre otras las SSTC 11/1981; 2/1982; 91/1983, 100/1984; 77/1985; 159/1986; y 120/1990, que en su Fundamento jurídico séptimo vuelve a reiterar que: «A tal fin, como ya ha reiterado en diversas ocasiones este Tribunal, conviene tener presente, de una parte, que sólo ante los límites que la propia Constitución expresamente imponga al definir cada derecho o ante los que de manera mediata o indirecta de la misma se infieran al resultar justificados por la necesidad de preservar otros derechos constitucionalmente protegidos, puedan ceder los derechos fundamentales (SSTC 11/1981, fundamento jurídico 7.º; 2/1982, fundamento jurídico 5.º, 110/1984, fundamento jurídico 5.º), y de otra que, en todo caso, las limitaciones que se establezcan no pueden obstruir el derecho “más allá de lo razonable” (STC 53/1986, fundamento jurídico 3.º), de modo que todo acto o resolución que limite derechos fundamentales ha de asegurar que las medidas limitadoras sean “necesarias para conseguir el fin perseguido” (SSTC 62/1982, fundamento jurídico 5.º; 13/1985, fundamento jurídico 2.º) y ha de atender a la “proporcionalidad entre el sacrificio del derecho y la situación en que se halla aquel a quien se le impone” (STC 37/1989, fundamento jurídico 7.º) y, en todo caso, respetar su cometido esencial (SSTC 11/1981, fundamento jurídico 10; 196/1987, fundamentos jurídicos 4.º, 5.º y 6.º; 197/1987, fundamento jurídico 11), si tal derecho aún puede ejercerse».

⁴⁹ AGUALLO AVILÉS, A. (2002-2-), pp. 107-108.

de principios y técnicas que, por razones obvias –básicamente por su evolución y desarrollo–, extraía del orden penal. En consecuencia, la primera incógnita que deberíamos resolver es aquella que hace plantearnos –lo que en absoluto es neutral– si el indicado «supraconcepto» nace por lo que ha venido a denominarse «identidad ontológica entre ilícito administrativo y penal, y entre sus consecuencias, sanción o pena», o por esos motivos, que hemos denominado «estratégicos», que derivan de la ausencia de un régimen jurídico mínimamente articulado del derecho sancionador administrativo.

La opción por una u otra tesis en absoluto es neutral, ni forma parte de una simple teórica especulativa⁵⁰, antes al contrario, de sus consecuencias depende el ámbito de los derechos del ciudadano cuando se enfrenta al ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. En efecto, si fuera posible prescindir de los condicionamientos históricos, sociológicos e ideológicos en los que se ha ido forjando nuestro Derecho en los últimos siglos⁵¹, del análisis de los bienes jurídicos que se pretenden proteger con la tipificación de los respectivos ilícitos, nos resulta difícil sostener unas diferencias que justifiquen su distinta naturaleza; tampoco las reacciones del Ordenamiento ante la distinta lesión de los indicados bienes nos permiten inclinarnos por la teoría de sus distintas naturalezas. Al contrario, creemos no equivocarnos si nos declaramos partidarios de las tesis que defienden la identidad ontológica señalada, ya que, pensamos, como sostiene Nieto, aunque desde otra perspectiva⁵², que la distinción entre ilícito administrativo y el delito o falta es una simple distinción normativa, no estructural⁵³. Y no podemos compartir en su integridad la tesis del profesor Bayona⁵⁴ a la hora de diferenciar los bienes jurídicos protegidos en

⁵⁰ Lo hemos desarrollado en otro lugar. Ver, entre otros, nuestros trabajos: LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2003 y 2018).

⁵¹ En este sentido, ver entre otros, los análisis que a tal respecto realizan LOZANO, B. (1990), SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996), y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000).

⁵² En efecto, como hemos desarrollado *in extenso* en otro lugar (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), pp. 206 ss.) el profesor NIETO sostiene la existencia del «supraconcepto» como simple cuestión estratégica y contingente hasta el desarrollo del derecho Administrativo sancionador. Nosotros, pensamos que, en el indicado sector del ordenamiento, por su falta de desarrollo en técnicas, conceptos y estructuras, ha de compartir con carácter permanente el corpus de principios del *Ius puniendi* del Estado, porque es una manifestación de éste.

⁵³ Aunque normalmente esté inspirada por el criterio de la consideración de la importancia de los bienes jurídicos tutelados y de la gravedad de su agresión, y esta es una decisión meramente discrecional, fundada sobre criterios de política legislativa. NIETO, A. (2002), p. 156.

⁵⁴ Su tesis (que hemos analizado *in extenso* en otro lugar (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), pp. 208 ss.) parte de un interrogante a cuya respuesta, según declara, dedica las consideraciones de su estudio: dada la exclusión de la norma tributaria de la normativa sancionadora del resto de las Administraciones Públicas, a pesar de su alcance supletorio, ¿permite la estructura propia del Ordenamiento previsto para el procedimiento sancionador en materia tributaria, la aplicación supletoria de una norma prevista con carácter general e inspirada en unos principios distintos? Para dar respuesta al indicado interrogante parte de la existencia de un específico procedimiento sancionador en materia tributaria, procedimiento que, a su juicio, ha de ser

uno u otro sector, ya que no alcanzamos a entender cuál es la razón que le hace situar los bienes protegidos por la potestad penal en «la convivencia social y en los derechos y libertades de los sujetos», y los de la potestad sancionadora administrativa en «el mismo objeto de la acción administrativa principal a la que corresponde», aunque sea por la simple razón de que si ambos ilícitos suponen el incumplimiento de unas obligaciones o deberes de hacer, de no hacer o de dejar de hacer, producen una lesión al derecho objetivo que, en mayor o menor grado, de ahí sus distintas manifestaciones, perturban la convivencia social de todos los ciudadanos llamados a cumplirlos.

No creemos necesario, ni el editor de la obra lo permitiría, que en este momento nos detengamos en hacer acopio de argumentos para justificar la opción por la que nos decantamos, voces mucho más autorizadas que la nuestra nos han precedido en esta tarea⁵⁵, posiblemente resulte mucho más operativo sintetizar las consecuencias que han de derivarse de nuestra opción en el ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas.

En efecto, si creemos en la existencia del «supraconcepto», no como una cuestión meramente estratégica y, en consecuencia, contingente, sino como una

enmarcado entre las «funciones tributarias», de forma que para justificar dicha tesis irá analizando los siguientes extremos: a) la pretendida potestad sancionadora de la Administración, su justificación y su equiparación a los principios penales, derivan de la existencia de un régimen dictatorial, pero dichas notas han de ser revisadas con la entrada en vigor de la Constitución; b) tras realizar un análisis de las distintas manifestaciones del Derecho Administrativo Sancionador, considera que la Administración no tiene atribuida una potestad sancionadora de carácter genérico e incondicionado, aislada de toda connotación con cualquier otra función administrativa –lo que le lleva a sostener que la función sancionadora es complementaria de las respectivas funciones administrativas–; c) sostiene que, por las diferencias que aprecia entre la sancionadora y la penal, es imposible acoger la tesis de la asimilación de dichas potestades; d) como consecuencia de cuanto antecede, señala que el procedimiento sancionador tributario ha de enmarcarse en el conjunto de operaciones de regularización de la situación tributaria en la perspectiva del adecuado cumplimiento del deber de contribuir y ello permite explicar, a su juicio, la incardinación de la sanción tributaria en la deuda tributaria y la exclusividad de la Administración Tributaria para la determinación de las situaciones tributarias y su regularización, bajo los mismos principios y con las mismas reglas; e) como corolario de todo lo anterior, sostiene la evidencia de la naturaleza administrativa tributaria del procedimiento sancionador y su integración en el procedimiento de regularización de las sanciones tributarias; f) en coherencia con su planteamiento, los principios inspiradores del procedimiento sancionador tributario habrán de estructurarse en torno a tres grandes bloques: los principios inspiradores de la actividad administrativa; los principios relativos a la justicia tributaria y los principios generales del Ordenamiento.

No obstante, frente a lo que se pudiera colegir del planteamiento lineal de sus tesis, el profesor BAYONA concluyó su interesante trabajo afirmando que la defensa de la naturaleza no «penalista» de las infracciones tributarias y de su régimen jurídico no ha de interpretarse como una oposición a que el procedimiento sancionador no se vea integrado de las virtudes garantistas procesales que rigen en el orden penal. Lo que se quiere evitar, añade, es el puro automatismo. De manera que será en el orden tributario donde habrá que meditar, con escrupuloso respeto a los principios que le son propios, la conveniencia de la introducción de garantías, teniendo en cuenta que estas siempre permanecerán en el ámbito procesal. (BAYONA DE PEROGORDO, J. J. –1996–, pp.7 ss.).

⁵⁵ En este sentido, ver entre otros muchos a CROS GARRIDO, J. (1981), p. 58. SÁINZ DE BUJANDA, F. (1985), pp. 611-612; RAMALLO MASSANET, J. (1985), p. 346.; PÉREZ ROYO, F. (1986), p. 265; DELGADO PACHECO, A. (1986), p. 90; PONS MESTRES, M. (1988), p. 973; MARTÍNEZ HORNERO, F.º J. (2002), pp. 6 ss.

cuestión estructural, hemos de extraer de él, en un acto de coherencia y honestidad científica, todas sus consecuencias, sin que ello signifique que, como adelantábamos al inicio de este trabajo, la implementación de los principios aplicables al sancionador tributario deba conllevar, ineludiblemente, que las funciones de gestión de la Administraciones Publicas se tornen irrealizables.

Para conseguir los indicados objetivos, conviene recordar cuando señalábamos líneas arriba, pues el propio Tribunal Constitucional, a pesar de sus trascendentes pronunciamientos, había dejado la cuestión de fondo en el mismo lugar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo la había situado años antes, ya que, como también hemos anticipado, se había limitado a «adoptar» la tesis del *Ius puniendi* «del Estado» para aplicar los principios contenidos en el artículo 24 CE al sancionador administrativo. También señalábamos que, por el contexto al que aludíamos en nuestras consideraciones preliminares, pero también, por las propias lagunas argumentativas de nuestro máximo intérprete a la hora de sustentar dicho «supraconcepto», se incurría en una especie de «círculo vicioso» que, por resultar esencial para nuestro objeto de estudio, deberíamos intentar despejar⁵⁶.

Teniendo en cuenta cuanto antecede, nada mejor que acudir a la coherencia en nuestros planteamientos, nada más oportuno que creernos nuestros propios dogmas y, en consecuencia, resolver con carácter previo los problemas de ubicación y fundamento de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, bien como manifestación del *Ius puniendi* del Estado, bien como exponente del principio de solidaridad, que reside en la base de la contribución a los gastos generales. Y, si somos partidarios de una visión unitaria de los principios punitivos, hemos de convenir en que no deben existir principios del *Ius puniendi* del Estado y principios de los distintos órdenes que los confirman⁵⁷, lo que existirá es un corpus de principios y un conjunto de técnicas que posibilitarán su penetración en las distintas relaciones jurídicas que se generan en ambos órdenes.

⁵⁶ Recordemos: ¿los principios del artículo 24 CE, que son aplicables, con matices, lo son por formar parte del «*Ius puniendi*» del Estado?, ¿por ser del orden penal?, ¿la misma doctrina habrá de aplicarse al resto de los principios de este último?, ¿sólo a los que tienen expresa plasmación constitucional?, ¿existen principios sancionadores administrativos y principios penales?

⁵⁷ En este sentido, FUSTER ASENCIO, C. (2001), p. 26, precisa que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 18/1981, coloca a ambas potestades sancionadoras como partes integrantes de una unidad superior: el «*Ius Puniendi* del Estado». Lo que ha de hacer derivar que «no tienen por qué ser los principios penales los aplicables al ámbito sancionador, sino que ha de tratarse de principios comunes sancionadores, que se aplicarán en un plano de igualdad al Derecho penal y al Derecho Administrativo Sancionador. Sin embargo, el Tribunal Constitucional tras declarar este dogma no ha extraído de él las consecuencias pertinentes; y no las ha extraído, por cuando sigue declarando la aplicación al ámbito sancionador administrativo de los principios penales».

En consecuencia, siguiendo la metodología que nos hemos impuesto, y con la vista puesta en su implementación práctica, solo existirán principios constitucionales y principios no constitucionales, es decir, principios que tengan su plasmación expresa en la Constitución y aquéllos que, o bien se infieren de ellos o han sido establecidos por el legislador o elaborados por la jurisprudencia. No obstante, es esencial que tengamos en cuenta que ninguno de estos principios ha de ser confundido con las «reglas», con las técnicas, con los instrumentos de su implementación concreta, que, sin embargo, en demasiadas ocasiones, motivado precisamente por la denunciada ausencia de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador, y del derecho sancionador tributario, también se «importan» del orden penal, aunque con el nombre de principios.

Una vez señalada nuestra premisa básica, el primer problema que nos vamos a encontrar, tal y como anunciábamos, es el de realizar un esfuerzo dogmático para delimitar: a) los principios que tienen expreso reconocimiento constitucional; b) los principios que se infieren de ellos; c) los principios del *Ius puniendi* «del Estado» no constitucionalizados; d) las reglas, que no principios, que han de regir en los distintos órdenes. Pero nos declaramos convencidos que solo con esta metodología de trabajo, estaremos en condiciones de abordar, por un lado, los problemas que se refieren a los «matices», que, desde esta perspectiva, solo habrán de ser operativos en función de las distintas técnicas de penetración de los principios en los diferentes órdenes aludidos, es decir en función de las «reglas» que en cada uno se establecen para el ejercicio del poder punitivo; y por otro, aquellos problemas que hacen referencia a la hipotética ponderación de bienes o valores constitucionales en conflicto, pero en conflicto jurídico que, en nuestro ámbito de estudio, digámoslo de forma nítida, no debería –hablamos del sancionador tributario– tener operatividad en la denunciada extensión del «deber de contribuir».

Demos un paso más. Si partimos de la existencia de un único corpus de principios, los que han venido a denominarse del *Ius puniendi* del Estado, para aplicar la anunciada metodología jurídica, no solo basta determinar cuáles son los bienes y valores que los indicados principios incorporan de forma explícita en la Constitución, sino que, en segundo término, lo anunciábamos con anterioridad, habrá que precisar su contenido «constitucional» y «esencial» para, en tercer lugar, estar en condiciones de analizar los principios, también del *Ius puniendi* del Estado, pero no constitucionalizados, porque *sensu* contrario, no será posible el ejercicio de su ponderación con los bienes o valores constitucionales que pudieran entrar en conflicto con ellos. Por último, habrá que realizar un estudio de las normas que han de contener las reglas que han de regir el sancionador administrativo, también el tributario, para que en su ejercicio

no se limiten, en un teórico ejercicio de ponderación, con desbastadoras consecuencias en relación con los derechos del administrado, con los principios objeto de nuestro estudio, se encuentren o no constitucionalizados.

4. UN EPÍLOGO... RESIGNADO

Frente lo que aquí hemos defendido, nuestra normativa sectorial, como hemos intentado poner de manifiesto en las reflexiones iniciales con las que abríamos el presente estudio, lejos de ofrecernos el conjunto de conceptos, estructuras y reglas del Derecho Sancionador Tributario, a través de los cuales se habrían de materializar los principios punitivos, y realizarlo como elemento previo a la labor de ponderación que compete, solo en caso de conflicto jurídico, al legislador, nos ofrece una visión «corregida y reducida» de los principios del *Ius puniendi* que han de ser operativos en este sector del ordenamiento. La consecuencia de ello es conocida por todos: lejos de introducir la seguridad jurídica que demanda el ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, su implementación resulta ser la causante de un semillero de pleitos cuando el administrado toma conciencia de su condición de ciudadano.

Digámoslo de forma clara. Hagámoslo una vez más –hablaba de la voracidad de Saturno en las primeras líneas de este trabajo homenaje–, quizás sea la última –o la penúltima–: el conjunto de principios que se derivan del *Ius puniendi* del Estado ha de ser operativo, y ha de serlo sin necesidad de interposición legal, ¡mucho menos reglamentaria!, al procedimiento sancionador tributario.

Para hacer realidad cuanto en este trabajo defendemos –y lo hacemos de la mano de nuestro homenajeado–, hemos de aplicar, con rigor, la metodología jurídica que hemos intentado plasmar en este estudio. No nos sirve escondernos tras los famosos «matices». Insistimos, en la implementación de los indicados principios, no han de derivarse más «matices» que aquéllos que vengan impuestos por las propias técnicas de su penetración en los diferentes órdenes aludidos, es decir en función de las «reglas» que en cada orden se establecen para el ejercicio del poder punitivo.

No podemos, ni debemos, enmascarar la, digámoslo en términos suaves, «liviana» aplicación de los principios del *Ius puniendi* al sancionador tributario, bajo la excusa de la hipotética ponderación de bienes o valores constitucionales en conflicto que, como hemos intentado poner de manifiesto a lo largo del presente trabajo, en nuestro ámbito de estudio resulta mucho menos evi-

dente de lo que la práctica administrativa –también alguna de la jurisdiccional– nos tiene acostumbrados. Para ello, hemos de conseguir desterrar, definitivamente, la «ínsula de lo tributario» bajo la coartada de la extensión del «deber de contribuir». Lo hemos repetido muchas veces. Quizás demasiadas. Y desde hace mucho más tiempo del aconsejable. La tesis que con esta metodología queremos desterrar se encuentra perfectamente anclada en un planteamiento estrictamente técnico-jurídico. (No hacemos sociología tributaria de la que tanto se acusó a nuestro homenajeado). Lo que sí hacemos es no olvidar, y se olvida con enojosa frecuencia, que hablamos de la lesión del derecho objetivo, por mucho que éste conlleve –lo que no ocurre siempre– la lesión del derecho subjetivo de crédito⁵⁸.

No hemos sabido, o querido, a la hora de establecer los elementos técnicos precisos para acomodar las reglas de penetración de los principios al sancionador tributario resolver dos suertes de problemas que conviene diferenciar para no incurrir en la fungibilidad conceptual que tan perniciosa ha sido para la defensa de los derechos de los administrados en sus relaciones con la Hacienda Pública: en primer lugar, la ausencia de esa parte general del derecho sancionador a que con tanta reiteración venimos haciendo referencia; en segundo término, lo que resulta basilar a efectos de nuestras consideraciones, por muy anacrónico que parezca, en el hecho, a nuestro juicio contrastado⁵⁹, de que la sanción tributaria y la articulación que, *lege data*, ofrece su régimen jurídico se sigue debatiendo, en su implementación práctica, entre el carácter de respuesta represiva estimulante de la disuasión de conductas típicas, antijurídicas y culpables y el de una obligación de resarcimiento de daños y perjuicios accesoria a otra tributaria⁶⁰.

En efecto, la configuración legal de las sanciones tributarias como elemento no definitivamente escindido, a pesar de la dicción del artículo 58.3 de nuestra LGT⁶¹, de la deuda tributaria, obedece no solo, aunque también, al actual diseño del procedimiento sancionador tributario y, sobre todo, a sus interconexiones con los procedimientos de regularización de deudas tributarias.

⁵⁸ Baste reiterar, una vez más, la existencia de diferentes expedientes técnicos previstos en nuestro ordenamiento para reparar la lesión del derecho subjetivo de crédito. *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1994).

⁵⁹ Para presentar las pruebas de lo que aquí solo podemos dejar anotado, nos remitimos a nuestro trabajo: LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018), pp. 186 ss.

⁶⁰ Y ello, a pesar de que exista acuerdo doctrinal y jurisprudencial en ubicar su naturaleza en la primera, puesto que la aplicación que se realiza de su régimen jurídico positivo nos acerca claramente a la segunda.

⁶¹ «Las sanciones tributarias que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV.º de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V.º del Título III.º de esta Ley».

Cuestión que resulta de extraordinaria importancia a la hora de analizar nuestro objeto de estudio, y su repercusión es tal que sigue siendo uno de los principales motivos por los que el legislador tributario ha querido establecer la «ínsula de lo tributario» mediante la interposición de la *vis* expansiva del «deber de contribuir».

Resulta urgente desterrar de nuestro actual derecho positivo las consecuencias de las inercias indicadas, y, para ello, la coherencia ha de ser el valor inmanente que hemos de incorporar en nuestras apreciaciones. Es trágico recordar, a esta altura del tercer milenio, que las reacciones del ordenamiento ante las lesiones del derecho objetivo han de perseguir una doble finalidad: preventiva y afflictiva, y que es precisamente este componente teleológico el que debe distinguir a las sanciones administrativas de las civiles –cuya finalidad reside solo en el resarcimiento del daño causado– de manera que a las sanciones tributarias se las debe excluir, definitivamente, de cualquier carácter indemnizatorio, pues, como es perfectamente conocido, resultan plenamente compatibles con el interés de demora⁶².

En consecuencia, al analizar la reacción de nuestro ordenamiento ante las lesiones del derecho objetivo, hemos de tener presente que la sanción tributaria ha de limitarse a cumplir esa doble finalidad, intimatoria y represiva, descartando, de plano, la finalidad fiscal o recaudatoria, no solo porque, como hemos desarrollado en reiteradas ocasiones⁶³, en nuestro sector del ordenamiento también existen sanciones no pecuniarias, ni porque la graduación del importe de la sanción de acuerdo con el importe de la cuota únicamente sea una cuestión técnica que solo se predica de las sanciones proporcionales, ni porque el principio de personalidad impida la extensión de responsabilidad a terceros⁶⁴, sino porque, desde la perspectiva de su contenido y finalidad, no se diferencia de las multas penales⁶⁵.

Ítem más. La propuesta metodológica que aquí se defiende sienta sus cimientos en la identidad de bienes jurídicos protegidos entre las infracciones tributarias criminalizadas y no criminalizadas que se dan en el seno del Derecho Penal Financiero, puesto que mientras que la naturaleza de ambas es punitiva, su incorporación en un texto penal o en la propia LGT es de mero carácter acciden-

⁶² PÉREZ ROYO, F. (1986), pp. 364-365.

⁶³ *Vid.*, por todos, LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2018).

⁶⁴ Como acertadamente señala MUÑOZ BAÑOS, C. (1996), pp. 171 ss.

⁶⁵ Y ello, porque como señala el profesor ZORNOZA PÉREZ, J. J. (1992), p. 43, el orden lógico de análisis es el de comenzar por el bien jurídico afectado por la infracción, analizar los medios para eliminar o reducir sus efectos y fijar el tipo de sanción que procura el remedio más afectado.

tal, estratégico, lo que nos conduce, teniendo en cuenta el principio de intervención mínima del Derecho Penal, a una mera opción político-legislativa⁶⁶.

Teniendo en cuenta todo cuanto antecede, hemos de tener constantemente presente que, si como hemos analizado, tomando como criterio definitivo la índole de la reacción prevista por el Ordenamiento, la sanción tributaria, tanto por su estructura, por su finalidad, como por la forma de su aplicación, constituye una medida ontológicamente idéntica a la pena, aun cuando sea pronunciada por una autoridad no judicial⁶⁷. En consecuencia, hemos de preguntarnos por la causa que conduce al legislador a la hora de promulgar nuestra Ley General Tributaria, para que en su configuración se sigan enturbiando los conceptos basilares de nuestra disciplina y limitando, a veces hasta situaciones insostenibles, los derechos de los administrados. Y esta causa no es otra, digámoslo con toda claridad, que la absoluta prioridad recaudatoria –de la deuda tributaria, pero también de la sanción– por una concepción expansiva del «deber de contribuir».

De ahí, este epílogo... resignado. Que solo realizamos en homenaje a Ángel Aguallo, a su perseverancia, a su arrojo y a su resistencia en la lucha por el cumplimiento de deberes y obligaciones tributarias con el escrupuloso respeto a los derechos y las garantías que han de ser aplicados. A nosotros no nos queda ni el tiempo ni las fuerzas para seguir combatiendo tantos molinos. No obstante, nos resta la coherencia y con ella hemos de denunciar, una vez más, que nuestro actual derecho positivo no ha sido capaz de despojarse de las nefastas consecuencias que para la operatividad de los principios del *Ius puniendi* al sancionador tributario trajo consigo la unicidad del concepto deuda tributaria. Denunciemos, igualmente, que no nos encontramos ante una cuestión teórica, fruto del alejamiento de la realidad de las investigaciones de los profesores universitarios. Baste constatar esta realidad desde los parámetros vigentes en nuestro ordenamiento sectorial y, fundamentalmente, desde la interpretación que de ellos realizan gran parte de los operadores jurídicos.

Denunciemos. Y quizás para adormecer nuestras conciencias, presentemos nuestra respuesta a dichos comportamientos: la articulación de un método que facilite la penetración práctica de los principios constitucionales en el sancionador tributario. No es fácil, nunca lo fue, para ello, se ha de tener en cuen-

⁶⁶ APARICIO PÉREZ, A. (1991), p. 23. En consecuencia, simples razones de efectividad son las argumentadas tradicionalmente como fundamento de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, pero puesto que nos encontramos ante lesiones del orden general –por infringir intereses generales, no de la Administración–, dicha potestad sancionadora solo se justifica en la medida en la que su regulación responda a los principios informadores del orden punitivo (*Vid. SÁNCHEZ AYUSO, I.* (1996), p. 32).

⁶⁷ *Vid. PÉREZ ROYO, F.* (1986), pp. 263 y 264.

ta, con carácter prioritario, y evidentemente previo, los problemas específicos que atienden a la propia naturaleza y régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias, en el sentido que hemos intentado referenciar, pues, según pensamos, solo después de fijar con claridad su régimen jurídico «propio», una vez depurado de los principios atinentes a los procedimientos de regularización de deudas, habrá que atender a la aplicación de los principios punitivos, sin la intermediación del «deber de contribuir» y sin perderse, a modo de coartada, en la teoría de los «matices» que tanto han perturbado la recepción de los principios del *Ius puniendi* del Estado al sancionador tributario. Seguiremos compañero...

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», en ESCRIBANO, L., *Derecho financiero constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Civitas. Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2002.
- «Una vez más, acerca de la necesidad de realizar un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias», *Documentos de trabajo 11/02*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- APARICIO PÉREZ, A.: *Delitos e infracciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- BANACLOCHE PALAO, C.: «El principio de proporcionalidad tributario: inconstitucionalidad de la sanción del artículo 203.6, b) 1.º LGT», *Tributos Locales*, núm. 152, 2021.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: «El procedimiento sancionador», *Información Fiscal*, núm. 16, 1996.
- CROS GARRIDO, J.: «Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones», *Crónica Tributaria*, núm. 37, 1981.
- DELGADO PACHECO, A.: «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *Gaceta Fiscal*, núm. 36, 1986.
- DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B.: «La presunción de inocencia en la potestad sancionadora tributaria», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, 2001.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.º: «Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del Siglo XXI», *Documentos de trabajo 11/02*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- FUSTER ASENSIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Elcano, 2001.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales», *Civitas REDF*, núm. 90, 1996.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», *Civitas REDA*, núm. 29, 1981.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen Jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria. (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Estudios de derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1994.
- «El principio de igualdad en la ley y su proyección entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte», en *Estudios de Derecho Público –vol. I.º– (Homenaje a J. J. Ruiz Rico)*, Tecnos, Madrid, 1997.
- *La información en poder de la Hacienda Pública: Obtención y control*, Edersa, Madrid, 2000.
- «El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario», en Zugaldía Espinar, J. M. y Roca Roca, E. (Coords.): *Los derechos humanos. Libro homenaje al Sr. D. Luis Portero García*, Universidad de Granada. Granada, 2001.
- «El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario», *Rev. Tributos Locales*, núm. 12, 2001.
- *El «Ius Puniendi» del Estado en el Ordenamiento Sancionador Tributario (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídico-positiva del segundo)*, Obra inédita. Ejercicio de Cátedra, Granada, 2003.
- «Responsables y sucesores en las sanciones tributarias», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria –Tomo. II.º– (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo)*, Aranzadi. Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010.
- *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*, 4.ª Edición, Tirant lo Blach. Valencia, 2017.
- «La Constitución española, el *Ius puniendi* del Estado y el sancionador tributario. (Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)», en Sánchez Galiana, J. A. (Dir.): *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución Financiera*, Tirant lo Blach, Valencia, 2018.
- LÓPEZ MOLINO, A. M.^a: «Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones», *Impuestos*, núm. 2, 2008.
- LOZANO CUTANDA, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- Prólogo a la obra *El derecho sancionador tributario*, Aranzadi, Elcano, 2001.
- «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: «El olvido, la ausencia reiterada y la aplicación automática de la culpabilidad en los procedimientos sancionadores tributarios», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2021.

- MARTÍNEZ HORNERO, F.º J.: «Idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la Inspección de los Tributos», *Estudios Financieros*, núm. 226, 2002.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Últimos o recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el derecho sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 139, 2022.
- «Derecho sancionador tributario. Análisis jurisprudencial», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2025.
- MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1996.
- NIETO, A.: «El Derecho Sancionador Administrativo Comunitario», *Rev. Justicia Administrativa. Número extraordinario*, 2001.
- *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Tercera edición ampliada, Madrid, 2002.
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia Tributaria*, IEF, Madrid, 1986.
- PONT MESTRES, M.: «Hacia la superación de una ceremonia de la confusión: delimitación del concepto de infracción en el derecho tributario vigente», *RDF y HP*, núm. 197, 1988.
- PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «El principio de proporcionalidad como cauce para anular infracciones tributarias por parte de los órganos jurisdiccionales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 490, 2024.
- RAMALLO MASANET, J.: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Civitas. REDF*, núm. 20, 1978.
- «La modificación parcial de la LGT», *Civitas. REDF*, núm. 47/48, 1985.
- Prólogo a la obra *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1994.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio no bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Prólogo a la obra *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1992.
- «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, T. I.º, Vol. II.º, Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G.: «La rectificación de las sanciones tributarias y la potestad sancionadora de la Administración», *Revista Crónica Tributaria*, núm. 195, 2025.
- SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

■ ESTUDIOS EN MEMORIA DE ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a, Ponencia recogida en la obra *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Giuffré, Milano, 2001.

— «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública», *Civitas. REDF*, núm. 170, 2016.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1992.

CAPÍTULO 24

EL NECESARIO DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: LA SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DEL SANCIONADOR

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El principio de separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos. 2.1 El derecho a la no autoincriminación y la utilización en un procedimiento sancionador de documentación aportada en un procedimiento de inspección. 2.2 La no apreciación de indicios de infracción tributaria en el procedimiento de inspección y los efectos del pronunciamiento en el posterior procedimiento sancionador. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los ámbitos en los que nuestro homenajeado, Ángel Aguallo, contribuyó singularmente al avance teórico y dogmático fue, sin duda, en el procedimiento sancionador tributario. En sus informes, escritos, sentencias o pu-

blicaciones, latía la preocupación por ordenar y conformar con principios constitucionales el procedimiento sancionador; no tanto por construir una «teoría general de las infracciones tributarias» o Derecho sancionador tributario, por cuanto conferir un régimen jurídico de las actuaciones y actos de la Administración tributaria que descansaran y encontraran amparo en tales principios constitucionales. Unos «principios» que, en terminología de Manuel Atienza y Juan Ruíz, deben ser entendidos como *regula iuris*, esto es, como enunciados o máximas de la ciencia jurídica con un considerable grado de generalidad y que permita la sistematización del ordenamiento jurídico o de un sector del mismo¹.

Y una preocupación que, cinco años después de que tempranamente nos dejara, sin duda seguiría inquietándole profundamente. Porque pese a sus esfuerzos por lograr esa dogmática y sistematicidad basada en principios, el procedimiento sancionador tributario no está precisamente embridado si basamos nuestro juicio en la no menguante conflictividad tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos con consecuencias sancionadoras; el incremento de resoluciones y sentencias a las que se les plantean cuestiones sancionadoras, y el también paulatino aumento de doctrina casacional del Tribunal Supremo (TS) sobre materia sancionadora tributaria es una realidad en los últimos años, como demuestra el reciente Informe del 2025 del Centro de Investigación de Justicia Administrativa. En este Informe publicado en enero de 2026 se advierte que desde el 2021 hasta el 2025 la impugnación se sanciones constituye «uno de los principales motivos de impugnación en la jurisdicción contencioso-administrativa» ya que «representa alrededor» [de] «más de un 25 %» de los asuntos que llegan a la vía judicial².

Pese a los intentos de Ángel Aguallo por «ordenar» los principios y su proyección sobre el procedimiento sancionador tributario, sigue siendo palmaria –en efecto– la confusión existente entre los principios y reglas que rigen en el procedimiento de regularización tributaria y los principios y reglas que pre-

¹ Cfr., ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J., «Sobre principios y reglas», *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10, 1991, Edición digital a partir de *Doxa*, 107-108. Idea de «principio» que contraponen al de «regla», que se identifica con la norma o el precepto concreto, y correlaciona entre casos genéricos (conjuntos de propiedades) y soluciones (esto es, la calificación normativa de una determinada conducta).

² Cfr., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (director) y CASADO GARCÍA, M. (coordinador): *Informe sobre la Justicia Administrativa 2025 (Defensa de la Competencia, Derechos Fundamentales, Transparencia y Tributos)*, Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la UAM, CIJA-UAM, noviembre de 2025, Madrid, p. 269. No obstante, es importante señalar que el mismo Informe también advierte que en el último año en materia sancionadora «se ha registrado una muy relevante disminución, tanto por personas jurídicas como físicas: han pasado de representar alrededor [de] “más de un 25 % a solo un 6 % y un 3 %, respectivamente”». Ese cambio de tendencia –añade– «podría ser el resultado del aumento de la reducción por conformidad con la sanción (art. 188.3 LGT), que se operó mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio».

siden y ordenan el procedimiento sancionador tributario. Probablemente ello se deba a la singularidad de los procedimientos tributarios frente a los procedimientos administrativos, por no calificarlos en algunos aspectos de antagónicos. Aquellos son producto de un modelo de administración (de gestión tributaria) basado en autoliquidaciones, esto es, en un sistema en el que le corresponde al ciudadano-obligado tributario «activamente» realizar todas las obligaciones materiales y formales de declaración, calificación, cuantificación e ingreso, y a la Administración tributaria «pasivamente» le corresponde la mera comprobación o investigación de lo previamente declarado por el obligado tributario; este modelo convierte al procedimiento administrativo tributario en un procedimiento sustancialmente de regularización (de corrección de la autoliquidación) en el que está ínsito el vicio, prejuicio o idea latente de que la regularización viene motivada por una acción del obligado tributario poco diligente o cuidadoso (cuando no, doloso). Frente a ello, los procedimientos administrativos se enmarcan en procedimientos en los que la administración «activamente» debe realizar una acción o actividad instada «pasivamente» por el ciudadano, de forma y manera que no puede haber (o es más difícil que se produzca) una acción previsiblemente imprudente o dolosa.

Esa sustancial diferencia entre ambos procedimientos –el administrativo y el tributario– proyectan o incluso vician la forma de concebir el procedimiento sancionador que se deriva de cada uno de ellos. En el procedimiento administrativo, la sanción se impone ante incumplimientos claros del ciudadano y tras el pronunciamiento o la declaración de la Administración; en el procedimiento tributario, la sanción se impone al obligado tributario en el mero ejercicio del cumplimiento de sus obligaciones tributarias cuando la Administración tributaria corrige (regulariza) dicho cumplimiento.

2. EL PRINCIPIO DE SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Es cierto que la separación legal de los procedimientos administrativos (tributarios o no) y sancionadores persigue acentuar su diferente naturaleza y efectos. Pero si eso se alcanza de alguna manera en el procedimiento administrativo, no se logra de la misma manera sino de forma imperfecta en el procedimiento tributario.

En efecto, como es sabido, nuestro ordenamiento tributario establece una separación de procedimientos sancionador y de aplicación de los tributos, de

suerte que el procedimiento sancionador en materia tributaria se ha de tramitar de forma separada respecto del procedimiento de aplicación de los tributos.

Puede sorprender que hasta el 2003, con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), no se logró «legalizar» el procedimiento sancionador tributario³, ya que la anterior LGT de 1963 se remitía a sus reglamentos de desarrollo (al Reglamento General de la Inspección de los Tributos y al Reglamento sancionador)⁴ para regular los aspectos formales y materiales del procedimiento sancionar tributario⁵.

El apartado V de la Exposición de Motivos de la LGT de 2003 lo destaca de forma taxativa cuando advierte que, «a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la nueva ley contiene las normas fundamentales del procedimiento sancionador en materia tributaria». Y una de esas normas es el vigente artículo 208.1 que proclama que «el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente»⁶.

En cualquier caso, la separación de procedimientos es, en mi opinión, una premisa básica o una condición previa para lograr una estructura cabal, ordenada y clara de los principios que informan el procedimiento administrativo sancionador tributario. Hasta tanto esa diferenciación no la tengamos claramente establecida y definida en nuestro ordenamiento jurídico y manifiestamente asumida por los órganos administrativos de «aplicación de los tributos» y por los «obligados tributarios», el procedimiento sancionador tributario será una fuente de recursos y conflictos que, además de mermar recursos públicos, genera inseguridad jurídica.

Con ocasión de una serie de sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) dictadas –también– hace cinco años en las que se planteaba el alcance del ci-

³ Se refiere a la «legalización» del procedimiento sancionador «frente al olvido en que incurría el legislador anterior», MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Nuevo régimen sancionador: cuestiones problemáticas», *Revista del Centro de Estudios Financieros, CEF*, núm. 274, 2006, p. 133.

⁴ El Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

⁵ Aunque, ciertamente, antes de la LGT de 2003, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableció en el ámbito tributario una suerte de separación de procedimientos entre el que regularizaba y el que sancionaba. La Exposición de Motivos proclamaba en su Apartado III, que el artículo 34.1 viene a establecer que «la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor».

⁶ Esta regla solo tiene dos excepciones, «los supuestos de actas con acuerdo» y cuando «el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador» (art. 208.2 de la LGT).

tado principio de separación de procedimientos, analicé «La separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos»⁷. Y lo analicé porque las citadas sentencias no arrojaron la luz y claridad que se demandaba. En las citadas sentencias la discusión giraba en torno a la posibilidad de sancionar e, incluso, proponer una sanción cuando todavía no existe un acto administrativo aprobado que delimite y establezca cuál es el contenido de ese acto que se va a sancionar. A favor de negar la posibilidad de iniciar el procedimiento sancionador antes de la notificación de la liquidación se argumentaba que la sanción es consecuencia del acuerdo de liquidación, de manera que, si no existe éste, no puede derivarse ni exigirse aquella. O, expresado en otros términos, «sin liquidación no puede haber infracción» y, en consecuencia, «sanción», pues, en caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones sin que existiera aún el presupuesto de hecho que pudiera originar el tipo infractor (la liquidación) y, por tanto, antes de haberse confirmado la comisión de la infracción. Lo contrario sería actuar sobre hechos inciertos o potenciales.

Frente a esta postura, se sostenía en sentido contrario la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores –no de sancionar o dictar acuerdos sancionadores– antes de que se haya dictado el acto o acuerdo de liquidación al entender que no existe precepto alguno en nuestro ordenamiento jurídico tributario –ni siquiera el artículo 209.2 de la LGT⁸–, que impida iniciar el procedimiento sancionador «antes» de aprobar el acuerdo de liquidación o acto administrativo pronunciándose la Administración tributaria sobre los hechos y el derecho.

El Tribunal Supremo acogió este segundo planteamiento si bien lo hizo –ya decíamos en aquél estudio– «de manera que cabe intuir no cierra definitivamente el debate, aunque sea simplemente porque en las sentencias que abordan el tema cuentan con valiosos y fundados votos particulares discrepantes». Y realmente era providencial lo que decíamos porque esa falta de unanimidad en la respuesta y la disidencia en el fallo de algunos de los magistrados de la

⁷ Y que aparece en el Libro colectivo AA. VV., *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 385-418.

⁸ El artículo 209.2, en la redacción entonces vigente, señalaba que «Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto».

Sala aventuraba que la cuestión de fondo no se resolvía si no que posponía el problema hacia el futuro. Los votos particulares denunciaban, no sólo ya lo «poco explicada», «matizada» o «asombrosa (...) conclusión» a la que llega el fallo en las citadas sentencias, sino lo más importante, la «pérdida de oportunidad, por parte del Tribunal Supremo, para introducir claridad en la aplicación práctica y en la observancia de este principio de separación de procedimientos»⁹.

En efecto, el debate en torno a si es posible proponer una sanción aun cuando todavía no se haya dictado el acto de liquidación, no se pudo entender cerrado o concluyente a la vista de las dudas e incertidumbres que se apreciaban en dicha doctrina jurisprudencial¹⁰. Quizá la mejor prueba son los mencionados votos particulares de las sentencias del TS de 1 de octubre, 15 de septiembre, y 23 de julio de 2020, en los que se lamenta que dicha doctrina reduce «a la práctica inexistencia el principio de separación de procedimiento (art. 208.1 LGT)» privándole «de todo sentido y razón de ser». Para tales votos discrepantes, «el principio de separación, en rigor, requiere, entre otros elementos para su efectividad, una separación no sólo conceptual, esto es, real y no formal o aparente, sino también temporal, un encadenamiento sucesivo, pues sólo así se pueden hacer efectivos los derechos del expedientado y que no queden en una mera declaración rutinaria y formal, con nulo efecto práctico»¹¹.

La ocasión perdida entonces nos traslada –cinco años después– al mismo debate, pero con nuevas manifestaciones. La indeterminación del alcance del principio de separación de procedimientos se tradujo entonces en problemas sobre un aspecto formal concreto, cual es el de determinar temporalmente cuándo se puede iniciar un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de regularización. Pero la misma indeterminación es la que

⁹ Voto particular de José Navarro Sanchis al que se adhiere Jose Antonio Moreno Fernández, a la sentencia del TS (STS) 1161/2020, de 15 de septiembre (rec. 3277/2019, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –id. Cendoj 28079130022020100434–). Se expresan en los mismos términos en el voto particular a la STS 1075/2020, de 23 de julio (rec. 1993/2019, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –id. Cendoj 28079130022020100380–). Dicho voto no se contiene en la citada sentencia de 23 de julio de 2020 sino en el Auto aclaratorio de 29 de julio de 2020 que hubo que dictar posteriormente.

¹⁰ Una crítica a dichas sentencias del TS la realice en mi trabajo «Las garantías de los obligados en los procedimientos tributarios (El inicio del procedimiento de aplicación de los tributos y del sancionador y los efectos de no resolver los recursos de reposición)», en el Libro Colectivo dirigido por José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago, *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pp. 122-127.

¹¹ Voto particular a la STS 1161/2020, de 15 de septiembre (rec. 3277/2019, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –id. Cendoj 28079130022020100434–), y a la STS 1075/2020, de 23 de julio (rec. 1993/2019, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –id. Cendoj 28079130022020100380–), aunque no aparece en la citada sentencia de 23 de julio de 2020 sino en el posterior Auto aclaratorio de 29 de julio de 2020.

ha provocado ahora otro tipo de problemas como son los referidos a aspectos materiales –por ejemplo, el alcance de la comunicabilidad de los expedientes de regularización y sancionador– u orgánicos –los referidos a si la separación de procedimientos obliga a separar las competencias a órganos administrativos, a unidades de actuación o directamente a personas–.

Como ya he denunciado con anterioridad, en términos estrictamente jurídico-formales, las relaciones existentes entre el procedimiento de gestión tributaria y el procedimiento para la imposición de sanciones, desde el punto de vista de los principios aplicables en uno y otro ámbito, deben estar claramente diferenciados. Y deben estarlo, primero, porque la gestión tributaria y la imposición de sanciones son ámbitos claramente separables de la Administración del Estado, y, segundo, porque se tratan de procedimientos ordenados a la consecución de fines diversos que dan lugar a ejercicios de distintas potestades y producen efectos jurídicos claramente diferenciados entre sí. Desde este punto de vista, se podría decir que lo relevante para cumplir el principio de separación de procedimientos, no es tanto la separación «orgánica» cuanto la «funcional», entendida ésta como el conjunto de fines, objetivos o funciones que cada procedimiento persigue, cada uno, también, con sus propias reglas y principios¹².

En mi opinión, por tanto, la verdadera trascendencia no reside en la eventual separación orgánica –de cuerpos, de unidades actuarias, de órganos...–, o en una separación formal o material, absoluta o relativa, procedimental o de expedientes; podemos discutir si se quiere sobre las virtudes de una más efectiva separación de procedimientos si se establece una separación orgánica, o sobre las bondades de separar procedimientos en vez de diferenciar expedientes (de regularización y sancionador) para así dar un mejor cumplimiento al artículo 208.1 de la LGT que se refiere a «tramitación separada». Tales cuestiones son, sin duda, relevantes. Pero creo que lo trascendente gravita en torno al objeto mismo de cada procedimiento y la finalidad y función que cumple. Es un apriorismo concluir que no puede un mismo órgano tramitar ambos procedimientos sin que se quiebren los principios de objetividad o imparcialidad, puesto que si se respeta en cada procedimiento los fines, la «función» y los principios que le resultan de aplicación, tal objetividad o imparcialidad no tiene por qué verse comprometida.

Ciertamente la confusión o el conflicto surge cuando se atribuye al mismo órgano «competencias» para los distintos ámbitos, lo que puede producir

¹² «La separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos», ob. cit., pp. 402-403.

la concurrencia de procedimientos y, más en concreto y en lo que aquí interesa, cuando el procedimiento de inspección se tiñe de elementos propios del procedimiento sancionador; por ejemplo, cuando –y como posteriormente analicemos– en el procedimiento de inspección se le exige al órgano actuante que se manifieste sobre «la existencia o inexistencia, en opinión del actuante, de indicios de la comisión de infracciones tributarias» [artículo 153.g) de la LGT]; o cuando se ordena tramitar «conjuntamente» ambos procedimientos en «los supuestos de actas con acuerdo» y cuando «el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador» (art. 208.2 de la LGT)¹³.

Tal régimen jurídico puede provocar una explicable confusión; el hecho de que un mismo supuesto de la realidad puede servir de base para la instrucción, por parte de los mismos órganos administrativos, de un procedimiento administrativo sancionador respecto de la misma persona, que se situaría como obligado tributario o imputado, según el caso, puede provocar, en efecto, una confusión respecto del ámbito al que dichas actuaciones se refieren, de la que derivaría una cierta inseguridad para el contribuyente, habida cuenta de que su posición jurídica y la de la Administración, son diversas en el seno de un procedimiento impositivo y de un procedimiento sancionador¹⁴.

Pero la solución no pasa «exclusiva» o «necesariamente» por la separación de ambos procedimientos y su atribución a órganos administrativos distintos como se ha demandado por un amplio sector de la doctrina; como tampoco –desde luego– la solución es la aplicación mimética en el ámbito de la gestión tributaria de los principios reguladores del proceso o del procedimiento sancionador; no solo porque de ello resultarían efectos indeseables, paralizadores de la normal actividad administrativa de gestión, sino fundamentalmente porque la finalidad y estructura de ambos procedimientos lo haría imposible en términos lógico-jurídicos.

¹³ En este punto es obligada la cita de SESMA SÁNCHEZ (*La Obtención de Información Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 124) quien reconoce que esto mismo acontece en otros sistemas tributarios, como es el caso alemán, cuando concurre de forma simultánea una inspección tributaria (*Aussenprüfung*) y una indagación (*Ermittlung*) de los delitos e infracciones administrativas tributarias con ocasión de una investigación tributaria (*Steuerfahndung*). En relación a ello, SESMA SÁNCHEZ, reconoce que, si bien en Alemania «se separan los órganos liquidadores competentes para inspeccionar (*Aussenprüfung*) “de los órganos investigadores o instructores en un procedimiento sancionador” (*Steuerpfandung*)», lo cierto es que «la separación no es nítida ya que los órganos investigadores e instrucciones en un procedimiento sancionador también tienen competencias para “averiguar los fundamentos de la imposición” y para llevarlo a cabo tienen los derechos y obligaciones propios de los funcionarios y autoridades de policía» (p. 124).

¹⁴ Como señaló en su día ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema e infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 163-164.

Como ya defendimos en otro momento¹⁵, lo que se requiere fundamentalmente es que la separación entre cada uno de los procedimientos la otorgue o confiera un régimen jurídico claro identificando en cada uno de ellos los objetivos, principios, potestades, derechos y deberes. Es cierto que cuando se estableció por vez primera en la antes mencionada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la separación de procedimientos, el principal objetivo era contribuir «eficazmente a poner fin a un cierto automatismo que actualmente existe en la imposición de sanciones»¹⁶ por parte de los órganos administrativos, los cuales consideraban el expediente sancionador como una prolongación natural del expediente de gestión: motivada la regularización tributaria, se encuentra motivación para la imposición de sanción.

Es evidente que, sobre todo el procedimiento de inspección sirve para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes. Pero considerar que la «regularización» es consecuencia de una actuación cuando menos negligente y, por tanto, sancionable, es algo bien distinto. Con ello no se hace más que «confundir la naturaleza y función de cada uno de los procedimientos»: uno de determinación de la obligación tributaria, y otro para reprender, reprobado o castigar actuaciones deliberadas o faltas de la mínima diligencia.

Por ello, es necesario que el régimen jurídico de cada procedimiento establezca nítidamente qué actuaciones son las que corresponden a cada ámbito procedimental; y exige, también, que en cada procedimiento «se realicen únicamente» las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando en exclusiva con las facultades y respetando las situaciones subjetivas que a tal efecto establece, fundamentalmente, la LGT.

En garantía de la seguridad jurídica, ha de existir una exacta determinación de los derechos y deberes de los obligados tributarios y de las potestades y deberes de la Administración tributaria. Dicha seguridad jurídica exige que todo obligado tributario sepa el ámbito al que se refieren las correspondientes actuaciones y, en concreto, conozca si éstas están o no relacionadas con un procedimiento de regularización o un procedimiento sancionador¹⁷.

Como ya hemos dicho, al procedimiento de regularización o de aplicación de los tributos, por un lado, y al procedimiento sancionador, por otro, les

¹⁵ «La separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos», ob. cit., pp. 403-404.

¹⁶ PALAO TABOADA, C., «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Revista del Centro de Estudios Financieros, CEF*, núm. 171, 1997, p. 27.

¹⁷ ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema e infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, ob. cit., pp. 165-166.

son aplicables principios y criterios diferentes o no siempre idénticos. En los procedimientos de regularización tributaria, se siguen criterios objetivos tendentes a verificar la correcta aplicación de la normativa tributaria, mientras que en el ámbito sancionador prima con singular evidencia el análisis de la concurrencia del elemento subjetivo en el obligado tributario infractor.

Los derechos y deberes de los obligados tributarios y las potestades y deberes de la Administración en el procedimiento de imposición y en el procedimiento sancionador, se han de ajustar a los «principios», «derechos», «garantías» y «reglas» de cada procedimiento, de manera que no existan trasvases entre ambos procedimientos ni confusión entre las que rigen en uno y otro procedimiento¹⁸.

Y este marco conceptual y dogmático, este sistema en el que quede delimitado en cada uno de los procedimientos los «principios» que rigen, las «funciones» que se persiguen, las «potestades» que se otorgan, los «derechos» que se reconocen, los «órganos» que actúan y las «garantías» que se atribuyen, será el que finalmente confiera la suficiente seguridad jurídica para entender que se trata de dos procedimientos separados. Un régimen jurídico preciso de cada procedimiento será el que dé cumplimiento al mandato del artículo 208.1 de la LGT referido a que el «procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos».

Pueden ponerse muchos ejemplos de supuestos que requieren un régimen jurídico mucho más preciso para que desaparezcan las serias dificultades que en muchas ocasiones existen en torno a si una actuación se enmarca en una potestad de regularización o sancionadora. Pongamos un par de ejemplos de los muchos que podrían ponerse. El primero podría ser el de la necesidad de precisar claramente en qué procedimiento concreto se enmarca la información que facilita y entrega el obligado tributario, pues es claro que en el ámbito del procedimiento sancionador no podrán fundamentarse los requerimientos de información en la existencia de un deber de colaboración del obligado tributario imputado, como tampoco podrá emplear medidas coactivas que tiendan a conseguir que éste efectúe manifestaciones que puedan autoinculparse de la comisión de una infracción tributaria. Se trata en definitiva de conseguir algo muy común y habitual: el delimitar de forma mucho más precisa «cuándo» y «cómo» la documentación obtenida en un procedimiento de inspección puede incorporarse al procedimiento sancionador sin vulneración del derecho a la no autoincriminación.

¹⁸ Cfr., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «La separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos», ob. cit., pp. 403-404.

Un segundo ejemplo sería el de despojar o desterrar definitivamente en el procedimiento de regularización de elementos propios del procedimiento sancionador. Ello ocurre, entre otros supuestos, cuando *ex* artículo 153.g) de la LGT se le exige en el procedimiento de inspección al actuario o a la unidad actuante que se manifieste sobre «la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, “de indicios de la comisión de infracciones tributarias”».

Estos dos supuestos ejemplifican de forma evidente la imperfecta delimitación del principio de separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos. Y dos supuestos que, consecuencia de ese imperfecto (impreciso) régimen jurídico, coinciden con dos pronunciamientos muy recientes de nuestro TS tratando de arrojar algo de luz y precisión conceptual. En las páginas siguientes analizaremos estos significativos y relevantes pronunciamientos que persiguen delimitar de modo más cabal este ámbito de nuestro Derecho tributario que, como decimos, sigue ausente de una acabada delimitación dogmática y conceptual, pese a los esfuerzos doctrinales de autores como el que se homenajea en este libro.

2.1 **El derecho a la no autoincriminación y la utilización en un procedimiento sancionador de documentación aportada en un procedimiento de inspección**

El carácter trasladable o comunicable de la información entregada en un procedimiento de aplicación de los tributos –fundamentalmente de inspección– a un procedimiento sancionador, es un tema recurrente y huérfano de regulación, pese a la numerosa doctrina científica y jurisprudencial existente.

Es claro que la documentación autoincriminatoria que obligatoriamente se ha de aportar a la Administración tributaria en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos –porque lo contrario implica la comisión de una infracción y la subsiguiente sanción– puede generar serios problemas de legalidad si esa documentación se utiliza en el procedimiento sancionador. Desde luego, en el «trasvase» de esa información o documentación, a efectos de no conculcar el derecho a no autoincriminarse, debería ser relevante saber qué información utilizada responde a la voluntad del obligado tributario o a un deber legal. Conforme al derecho a la no autoincriminación, es plausible entender que la Administración tributaria, en garantía de dicho derecho, debería analizar necesariamente al trasladar dicha documentación, si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación, porque, en tal caso, no

podrá tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella a efectos sancionadores; sí a efectos de la regularización tributaria, pero no a los efectos de imputar una infracción con sanción.

Como es sabido, la LGT de 2003 se limita a señalar en el artículo 210.2 –que es el que establece el régimen jurídico de la «instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria»–, que «los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos (...) y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución». Por su parte, el Reglamento general del régimen sancionador tributario, apenas añade nada a esta regulación, salvo los inocuos y prescindibles apartados 2 y 3 del artículo 23 que tras decir que «se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción», se prevé que «se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución». Salvo ello, nada se dice sobre cómo se debe llevar a cabo dicha incorporación¹⁹.

Como decimos, el problema fundamental de esta regulación reside en la eventual vulneración del derecho a no autoinculparse o a no declarar contra sí mismo. Dado que en el procedimiento de inspección el obligado tributario está obligado a aportar toda la documentación requerida por el órgano que desarrolla las actuaciones de comprobación e investigación, así como a atender los requerimientos de información que se le exijan por existir un deber de colaboración con la Administración tributaria, es claro que si todos esos datos, pruebas, documentos o informes suministrados coactivamente en el seno del procedimiento de inspección se transfieren o trasladan –«deberán incorporarse formalmente»– al expediente del procedimiento sancionador, es posible apreciar una eventual quiebra del citado derecho a no autoincriminarse, pues los propios datos facilitados por el obligado tributario son los que sirven para incriminar, administrativa o penalmente, al obligado tributario²⁰.

La sentencia del STS 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. 3664/2023)²¹, vuelve sobre esta cuestión pero, en esa ocasión para delimitar de forma más precisa si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la aportación o el

¹⁹ Aunque, ciertamente, no sería el reglamento el instrumento normativo idóneo para regular tales cuestiones. Cfr., Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

²⁰ Sobre ello, por todos, PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008.

²¹ STS 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. 3664/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –ECLI: ES: TS:2025:5648–).

empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos. Más concretamente, lo que persigue aclarar la sentencia es si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de la documentación o información exigida (entre ellas, fundamentalmente las «facturas») a los efectos de determinar la deuda tributaria, implica *per se* que, por esa obligación legal de aportación de la documentación, «resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva (art. 203 LGT) por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria»²².

Para resolver la cuestión, acude inicialmente la sentencia al principio que desde la primera página hemos demandado debe ser de forma imprescindible precisado para evitar y resolver la mayoría de las cuestiones litigiosas que se producen en materia sancionadora tributaria: el principio de separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos. Para el Tribunal, «el principio de tramitación separada (...) obedece a que los procedimientos de aplicación y los sancionadores tienen una distinta justificación y finalidad. Los procedimientos de aplicación tienen su base en el artículo 31 de la Constitución y en ellos se busca determinar la concurrencia del hecho imponible y su cuantificación. Mientras que los procedimientos sancionadores, que son una manifestación del *ius puniendi* del Estado, exigen una especial reprochabilidad en la conducta del sujeto –culpabilidad– jugando en ellos, ciertamente, con matices, los principios y garantías contenidos en los artículos 24 y 25 de la Constitución»²³.

Conforme a ello, es natural entender –añade– que «los procedimientos de aplicación y sancionadores obedecen a una distinta finalidad»²⁴. Lo que se

²² Antecedente de hecho Cuarto de la STS 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. 3664/2023) y que recoge la cuestión casacional a resolver según el Auto de la Sala de admisión del TS de 24 de abril de 2024.

²³ Fundamento de Derecho –FD– Cuarto, Apartado 2. Y es que, como decía con claridad la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 197/1995, de 21 de diciembre, «el ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo».

²⁴ FD Cuarto, Apartado 3. Esta doctrina ya se expuso previamente en la STS 1241/2020, de 1 de octubre (rec. 2935/2019, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, siendo ponente, precisamente, Ángel Aguillo –id. Cendoj: 28079130022020100471, ECLI: ES: TS:2020:3103–) y STS 1168/2020,

traduce, a los efectos que aquí interesan, en que dicho principio de no autoincriminación no puede operar en los procedimientos de aplicación sino solo en los sancionadores, quedando debidamente garantizado siempre que la información obtenida mediante «coacción legal (...) no sea utilizada posteriormente en el procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario»²⁵.

Si no fuera así, si se aplicara el principio indistintamente en ambos procedimientos –sancionador y de regularización– supondría «desposeer a la Administración tributaria de una facultad que le corresponde en el seno del procedimiento inspector con fundamento en el deber constitucional establecido en el artículo 31.1 CE –a saber, la facultad de requerir al sujeto inspeccionado cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para llevar a buen término las actuaciones de comprobación e investigación–»²⁶.

Por ello, el problema puede surgir cuando, en cumplimiento del artículo 210.2 de la LGT, esto es, cuando «los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos» en el procedimiento de regularización, «vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador» pero algunos de aquellos hayan sido obtenidos con infracción del principio de no autoincriminación. En tal caso, es evidente que la prueba no podría ser «utilizada posteriormente en el procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario»²⁷.

La documentación específica que se «traslada» del procedimiento de inspección al sancionador en el caso concreto que resuelve el TS en su sentencia de 5 de diciembre de 2025 es el de las facturas. Se trataba de una serie de facturas que fueron aportadas por el obligado tributario en el seno de un procedimiento de inspección. Tal documentación se exigió bajo la natural y «legal coacción» del artículo 2023 de la LGT, y fue incorporada por la Administración al posterior procedimiento sancionador que terminó con la imposición de sanciones.

Ante el eventual quebranto y lesión del derecho a la no autoincriminación del obligado tributario por parte de la Administración al haber utilizado

de 16 de septiembre (rec. 2824/2019, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, –Id Cendoj: 28079130022020100447, ECLI: ES: TS:2020:2976–).

²⁵ Y existe coacción legal, entre otros muchos supuestos, cuando lo requiere la Administración tributaria en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos como lo es el de inspección, pues, conforme al artículo 203 de la LGT, resulta sancionable la «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria».

²⁶ FD Cuarto, Apartado 3 de la STS 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. 3664/2023). Con anterioridad, en la STS 1241/2020, de 1 de octubre, FD Quinto, Apartado 4 (rec. 2935/2019, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, siendo ponente, precisamente, Ángel Aguallo –id. Cendoj: 28079130022020100471, ECLI: ES: TS:2020:3103–).

²⁷ FD Cuarto, Apartado 4 de la STS 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. 3664/2023).

pruebas en el procedimiento sancionador que había aportado bajo coacción de ser sancionado, la sentencia considera que la documentación o información autoincriminatoria que fuera aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos con la «coacción legal» del artículo 203 de la LGT –referida a la imposición de sanción en el caso de no aportar la documentación requerida–, podrá utilizarse en el procedimiento sancionador pero «siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario». Y advierte en todo caso que no puede ser «automática» la incorporación de la documentación del procedimiento de inspección al sancionador, toda vez que deberá «analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella».

La sentencia manifiesta de forma rotunda algo que es asumido unánimemente por la doctrina científica y jurisprudencial: que «el derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos».

Y, sin duda, no existe debate doctrinal sobre este planteamiento dados los tempranos pronunciamientos del Tribunal Constitucional (TC) sobre esta cuestión, el cual ha venido regularmente manteniendo que las garantías del artículo 24 de la CE –entre ellas, el derecho «a no declarar contra sí mismos»–, solo resultan aplicables a los sujetos imputados en un proceso penal o procedimiento administrativo sancionador, nunca a los obligados tributarios incurso en un procedimiento de regularización o de inspección. Incluso llegó expresamente en la sentencia 68/2006, de 13 de junio, a negar, en determinados casos, la virtualidad del derecho a no autoincriminarse y declarar contra sí mismo en el seno del procedimiento sancionador tributario cuando éste se deriva de un procedimiento de regularización²⁸.

²⁸ El Fundamento Jurídico –FJ– Cuarto, haciéndose eco de su propia jurisprudencia, así como de la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) respecto del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales –CEDH– (especialmente, las sentencias de 3 de mayo de 2001, caso J. B. c. Suiza, § 64; de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45; y, sobre todo, de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68), afirma expresamente que, «aunque en la demanda de amparo se sostiene que los datos que finalmente fundamentaron la condena del Sr. Bohigas Moreno por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública fueron proporcionados por el propio recurrente, lo cierto es que toda la documentación reclamada por la Administración tributaria se aportó exclusivamente por la entidad Bravo Management, S. L., a través de sus representantes (...). De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo –la entidad Bravo Management, S. L.–, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, como sucedió en el caso enjuiciado en la citada STC 18/2005, “conste que la entidad de la que el

En todo caso, es inequívoca la jurisprudencia constitucional que, en línea con la interpretación que el TEDH de Estrasburgo ha venido efectuando del artículo 6 del CEDH, establece que el derecho a no autoincriminarse «presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la “persona acusada”. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6»²⁹.

De manera que, «si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado»³⁰. Lo que se traduce en que la «separación de» procedimientos exige una «comunicabilidad o transferencia limitada» de los datos, pruebas, documentos o informes suministrados coactivamente en el seno del procedimiento de inspección al procedimiento sancionador³¹.

Porque la información que haya sido obtenida de forma coactiva –también la obtenida por la «coacción legal» prevista en el artículo 203 de la LGT sobre la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria– en el procedimiento inspector, no puede ser trasladada «automática y mecánicamente» así como «utilizada en todo caso» posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador ni para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario, ni para fundamentar por parte de la Administración tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe de la cuota liquidada al término del procedimiento de inspección³².

Y a esta doctrina que estaba fundamentalmente recogida en su anterior STS 1075/2020, de 23 de julio (rec. 1993/2019), ahora se completa con la reciente STS de 4 de diciembre de 2025 (rec. 3664/2023) delimitando, tanto el alcance del derecho a no autoincriminarse, como los efectos que éste despliegue en ambos procedimientos (sancionador y de regularización), lográndose con ello una mejor y más clara separación del procedimiento de aplicación de los tributos del sancionador. La citada sentencia, además de advertir –como ya

recurrente en amparo era administrador invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable” (FJ 3, in fine)».

²⁹ STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ 7.

³⁰ STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ 7.

³¹ Como ya sostuvimos en «La separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos», ob. cit., pp. 406-407.

³² Cfr., STS 1075/2020, de 23 de julio, FD Sexto (rec. 1993/2019, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –id. Cendoj 28079130022020100380–).

hemos señalado— que la incorporación de la documentación del procedimiento de inspección al sancionador no puede ser «automática» sino que se debe siempre «analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación» porque de haberlo hecho, «no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella», además de señalar eso —decíamos—, ahora da un paso más y expresamente reconoce que el derecho a la no autoincriminación «comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario»³³.

Y debemos añadir a ello que, aunque hablemos solo de la imposibilidad o la negativa a aportar documentos o pruebas que puedan incriminar al obligado tributario vulnerando el principio a no declarar contra sí mismo, es posible argumentarlo a la inversa, esto es, afirmando la imposibilidad de que la Administración tributaria niegue inmotivadamente la posibilidad de que se aporten pruebas o documentos que podrían suponer la exoneración de la responsabilidad infractora del obligado tributario. Conviene destacarlo ahora porque en un procedimiento sancionador debe considerarse nula la sanción impuesta si frente a ella el obligado tributario ha aportado documentación, información o propuesto pruebas y éstas han sido inadmitidas y rechazadas sin motivación o razón alguna. En tal caso, dado que estamos inequívocamente en un procedimiento sancionador, se vulneran frontalmente los derechos a la presunción de inocencia y a utilizar los medios pertinentes para la defensa, como ha señalado muy recientemente, también, nuestro Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de noviembre de 2025³⁴.

2.2 La no apreciación de indicios de infracción tributaria en el procedimiento de inspección y los efectos del pronunciamiento en el posterior procedimiento sancionador

Decíamos páginas atrás que, en orden a establecer una más clara y nítida separación entre procedimientos de aplicación y sancionador tributario, sería

³³ FD Sexto, de la STS 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. 3664/2023).

³⁴ STS 1511/2025, de 24 de noviembre (rec. 5958/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –ECLI: ES: TS:2025:5229–).

necesario despojar del procedimiento de regularización, elementos ajenos a él y propios del procedimiento sancionador.

Ello no siempre es fácil, pues –como ya hemos señalado³⁵–, el hecho de que un mismo supuesto de la realidad puede servir de base para la instrucción, por parte de los mismos órganos administrativos, de un procedimiento administrativo sancionador respecto de la misma persona, que se situaría como obligado tributario o imputado, según el caso, puede provocar, en efecto, una confusión respecto del ámbito al que dichas actuaciones se refieren, de la que derivaría una cierta inseguridad para el contribuyente, habida cuenta de que su posición jurídica y la de la Administración, son diversas en el seno de un procedimiento impositivo y de un procedimiento sancionador.

Pero precisamente por ello se deben realizar los necesarios esfuerzos por sustraer elementos que provocan más confusión en su distinción o separación que beneficios en ambos procedimientos. Paradigmático de ello es el artículo 153.g) de la LGT que exige en el procedimiento de inspección al actuario o a la unidad actuante que se manifieste sobre «la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias».

Esta previsión normativa aparentemente inocua ya ha provocado un conflicto sobre su alcance y en el que late nuevamente el problema de la precisa delimitación entre el procedimiento sancionador y los procedimientos de aplicación de los tributos, singularmente el procedimiento de inspección. En esta ocasión, se trata de la también muy reciente sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025³⁶ en la que debe resolver simplemente el alcance del citado artículo 153.g) de la LGT, en concreto, determinar el valor y trascendencia jurídica de la «opinión del actuario» cuando manifiesta en un documento público como es un acta de inspección la «inexistencia de indicios en la comisión de infracciones tributarias», y posteriormente, en el subsiguiente procedimiento sancionador, se aparta el órgano administrativo de dicho criterio calificando el comportamiento del obligado tributario como constitutivo de una infracción e imponiéndole la correspondiente sanción.

Y ante este simple –aunque no sencillo– planteamiento, de nuevo el TS debe recurrir a las bases y fundamentos del procedimiento sancionador tributario y del mal delimitado principio de separación de procedimientos sancionador y de regularización. No es de extrañar que la sentencia comience señalando que «para una mejor resolución de la tesis sustentada en el recurso de

³⁵ En el Apartado 2 citando el trabajo de Juan Zornoza Pérez sobre *El sistema e infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, ob. cit., pp. 163-164.

³⁶ STS 1246/2025, de 7 de octubre (rec. 5809/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª –id. Cendoj 28079130022025100239, ECLI: ES: TS:2025:4363–).

casación, es preciso tomar en consideración, como elemento esencial de nuestro juicio, la separación procedimental, (...) [el de] la imposición de sanciones (...) [y el] de comprobación e investigación de la situación del contribuyente. En los dos procedimientos, no cabe dudarlo, se actúan principios jurídicos distintos, puesto que en el sancionador operan, en los sustancial, los principios constitucionales de orden penal, principios que cabe netamente diferenciar, y que incluso se contraponen a menudo, en el procedimiento inspector (...) el cual obedece a la finalidad de comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, con miras a la posible regularización de la situación del contribuyente, mediante la práctica, en su caso, de una o varias liquidaciones» Por ello –añade– «debemos partir del hecho innegable de que existe al menos formalmente, la separación de dos procedimientos, el de comprobación y el sancionador» (FD Quinto).

En aras de esa correcta delimitación, el Abogado del Estado interesadamente también llamaba en su escrito a diferenciar de forma clara ambos procedimientos y a destacar la irrelevancia de la «opinión» del actuario (que actúa en un procedimiento de comprobación e investigación) en un procedimiento como el sancionador que persigue determinar el elemento subjetivo de la actuación del obligado tributario. Porque el artículo 153.g) de la LGT habla simplemente de la «opinión del actuario» sobre la existencia o no de indicios de comisión de infracciones tributarias; «*éste y no otro* –dice el Abogado del Estado– es el mandato normativo. Por ello, el Inspector expresó su “opinión” [de que] no existen “indicios de la comisión de infracciones tributarias”. Nada más. Por tanto, cabe decir: 1.– Se trata de la expresión de un criterio, no de una valoración o calificación y, mucho menos, de un “dictamen jurídico”; 2.– Dicha “opinión” es una mera afirmación, completamente carente de cualquier desarrollo de la motivación por la que llega a dicha conclusión; 3.– Asimismo, es de carácter genérico y abstracto, sin referencia concreta ni a determinadas infracciones tributarias, ni al régimen sancionador. No existe valoración ni de la tipificación de infracciones (tipo objetivo), ni de la concurrencia de culpabilidad (tipo subjetivo). 4.– Finalmente, se expresa solo en el procedimiento de inspección»³⁷.

Pero, en mi opinión, la relevancia de la presente sentencia no reside en la cuestión de fondo relativa a si vincula o no –o en qué grado– el criterio del actuario contenido en el acta de la inspección al órgano que ha de resolver el procedimiento sancionador, así como los principios concernidos y afectados

³⁷ FD Cuarto de la STS 1246/2025, de 7 de octubre (rec. 5809/2023).

por esa supuesta vinculación³⁸. Lo que es relevante de la sentencia y lo destaca ella misma, es la necesidad de delimitar un régimen jurídico preciso y exigente que diferencie sustancialmente ambos procedimientos. Y algo así implica, como hemos dicho, sustraer de ambos procedimientos los elementos que por naturaleza y función no le son propios. En el presente caso, no le es propio ni es relevante en el procedimiento de regularización «la opinión del actuario» sobre la «la comisión de infracciones tributarias». Y no lo es porque, además de generar una indeseable confusión sobre la naturaleza, efectos, principios y procedimiento de cada uno de ellos, dicha «opinión» no le sirve de nada al órgano que ha de decidir la incoación de un procedimiento sancionador. Como señala la propia sentencia que analizamos de 7 de octubre de 2025, «el procedimiento sancionador es un procedimiento distinto y separado del procedimiento inspector con sus propias formalidades y tramitación independiente. La mención en el acta no determina ni su existencia ni el sentido de la resolución del mismo»³⁹.

Siendo así, es claro que regulaciones como la del artículo 153.g) de la LGT genera más confusión que fortalezas y garantías para los que intervienen y participan en los procedimientos tributarios; socava el principio de dualidad de procedimientos y mezcla confusamente finalidades, objetivos y funciones que son formal y materialmente diversas en cada uno de los procedimientos. No basta con proclamar formalmente la separación de procedimientos como hace el artículo 208.1 de la LGT. Es necesario establecer un régimen jurídico que diferencie de forma efectiva los dos procedimientos de inspección y sancionador. Y aquel precepto no coadyuva a ello si no todo lo contrario, pues induce a pensar –como así ha ocurrido en el supuesto de hecho de la sentencia de 7 de octubre de 2025–, que la opinión del actuario expresada en el seno del procedimiento de inspección otorga en el procedimiento sancionador un valor vinculante o *cuasi* vinculante. O que si

³⁸ Nos referimos singularmente a los que se invocan en la sentencia referidos a los principios de buena administración, buena fe, principio *venire contra factum proprium*, presunción de inocencia y el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, así como el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes a los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) debe ajustar su actuación en sus relaciones con los obligados tributarios, establecidos todos ellos en los artículos 9.3, 24 y 103.1 de la CE, y en el artículo 179 de la LGT. Este último precepto es el que se refiere al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias con la subsiguiente exclusión de dicha responsabilidad por la interpretación razonable de la norma; en el presente recurso de casación, se alega también que el actuario es el primero que ha considerado que no existe «responsabilidad» ni posible infracción porque la actuación del presunto infractor se ha basado en una «interpretación razonable»; o dicho de otra forma, dada la valoración del actuario, podría apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad del obligado tributario. Cfr., Antecedente de hecho Tercero de la STS 1246/2025, de 7 de octubre (rec. 5809/2023).

³⁹ FD Tercero, Apartado 3 de la STS 1246/2025, de 7 de octubre (rec. 5809/2023).

el que sanciona se separa de «la opinión del actuario», es necesario «una motivación reforzada» en el acuerdo sancionador «para enervar la presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer del actuario manifestado en un documento público»⁴⁰.

La consecuencia y conclusión del fallo es doble; la primera, que la opinión del actuario *ex* artículo 153.g) de la LGT solo podrá influir en la liquidación con que termina el procedimiento de inspección, no en el procedimiento sancionador; y la segunda, íntimamente conectada con la anterior que, como el acta es ajena al procedimiento sancionador, no podrá tener incidencia en éste, regido por sus propios principios. Siendo esas las conclusiones a las que llega el Tribunal Supremo en la Sentencia de 7 de octubre de 2025, habrá, primero que preguntarse por la función y virtualidad efectiva de tal precepto y después afirmar que, en efecto, mejoraría nuestra LGT si la priváramos de dicho precepto.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Las garantías de los obligados en los procedimientos tributarios (El inicio del procedimiento de aplicación de los tributos y del sancionador y los efectos de no resolver los recursos de reposición)», en el Libro Colectivo dirigido por José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago, *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.
- «La separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos», el Libro colectivo AA. VV., *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2021.
- ATIENZA, M. y RUÍZ MANERO, J.: «Sobre principios y reglas», *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10, 1991, Edición digital a partir de *Doxa*, 107-108.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Nuevo régimen sancionador: cuestiones problemáticas», *Revista del Centro de Estudios Financieros, CEF*, núm. 274, 2006.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (Director) y CASADO GARCÍA, M. (Coordinador): *Informe sobre la Justicia Administrativa 2025 (Defensa de la Competencia, Derechos Fundamentales, Transparencia y Tributos)*, Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la UAM, CIJA-UAM, noviembre de 2025, Madrid.

⁴⁰ Tal y como se exige por la parte recurrente en casación y se dice expresamente en el FD Primero de la STS 1246/2025, de 7 de octubre (rec. 5809/2023).

■ ESTUDIOS EN MEMORIA DE ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

- PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008.
- «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Revista del Centro de Estudios Financieros, CEF*, núm. 171, 1997.
- SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema e infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.

CAPÍTULO 25

EL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA: ¿POLICÍA JUDICIAL DE HECHO?

JUAN IGNACIO MORENO FERNÁNDEZ

Letrado del Tribunal Constitucional
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO: 1. La lucha contra el contrabando: el resguardo fiscal. 2. La investigación de los delitos: la reserva jurisdiccional penal. 3. El auxilio en la investigación de los delitos: la policía judicial. 4. El Servicio de Vigilancia aduanera: la policía fiscal. 5. La jurisprudencia «creativa» de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo. 6. Conclusión. Bibliografía.

1. LA LUCHA CONTRA EL CONTRABANDO: EL RESGUARDO FISCAL

El «resguardo marítimo» era una institución ligada a la lucha contra el contrabando de tabaco, que dependía de la Hacienda Real. Originariamente, venía siendo desempeñada por el «Real Cuerpo de Carabineros de Costas y Fronteras» creado –bajo un régimen militar– por Real Decreto de 9 de marzo de 1829, organizando el Cuerpo de Carabineros de costas y fronteras para impedir el contrabando¹. Más

¹ *Gaceta de Madrid* núms. 39 y 55, respectivamente, de 31 de marzo y de 7 de mayo.

tarde sería denominado, tras la refundición del resguardo interior y del marítimo (costas y fronteras), como «Cuerpo de Carabineros de Real Hacienda» por el Real Decreto de 24 de noviembre de 1834², dividiéndolo en dos «grandes secciones»: de «provincias litorales y fronterizas» y del «interior» (art. 2). Posteriormente, pasaría a denominarse «Cuerpo de Carabineros de la Hacienda pública» por el Real Decreto de 6 de septiembre de 1838³. Finalmente, por Real decreto de 6 de agosto de 1842⁴, se determinó que el Cuerpo de Carabineros de Hacienda Pública recibiese «una organización militar» (art. 1), creándose «una inspección general especial, que se denominará de Resguardo» (art. 2). Dicha regulación vino de la mano del Real Decreto de 30 de noviembre de 1842, sobre organización del Cuerpo de Carabineros del Reino⁵, conforme al cual «[e]l actual cuerpo de carabineros de la Hacienda pública recibirá una organización fuerte, especial y puramente militar», dependiendo «del ministerio de Hacienda» (art. 1). Y para «la vigilancia de las costas y fronteras y para hacer la más activa guerra al contrabando en toda la Península, prevenir sus invasiones y reprimir los contrabandistas, afianzando con una respetable fuerza la protección y fomento de la industria nacional conforme a las leyes de aduanas, se organizará un cuerpo militar para este especial instituto que se denominará cuerpo de carabineros del reino» (art. 2).

A partir de ahí, por Real Decreto de 15 de mayo de 1848⁶ el «Cuerpo de Carabineros del Reino» se colocó bajo la dependencia del Ministerio de la Guerra en su organización y disciplina, y del Ministerio de Hacienda en todo lo relativo al servicio de aduanas (art. 1). No obstante, por Real Decreto de 3 de enero de 1852⁷, el «servicio de aduanas» (marítimas y terrestres, muelles, bahías y puertos), que venía siendo desempeñado por el «cuerpo de carabineros», se llevaría a cabo «con total independencia de dicho cuerpo», quedando reducido «a la persecución del contrabando y del fraude en las costas y fronteras» (art. 1), para lo cual se creaba «en lugar de los carabineros, un número proporcionado de empleados de Hacienda pública, que se denominarán aduanero» (art. 2). Algo similar se hizo también con el «resguardo de salinas», cuyo encargado era el «cuerpo de carabineros» hasta que el Real Decreto de 13 de febrero de 1855⁸ ordenó el cese del cuerpo de carabineros «en el desempeño de ese servicio» (art. 1).

² *Gaceta de Madrid* núm. 293, de 4 de diciembre.

³ *Gaceta de Madrid* núm. 1391, de 7 de septiembre.

⁴ *Gaceta de Madrid* núm. 2859, de 8 de agosto.

⁵ *Gaceta de Madrid* núms. 2985 a 2989, de 9 a 13 de diciembre.

⁶ *Gaceta de Madrid* núm. 4994, de 17 de mayo.

⁷ *Gaceta de Madrid* núm. 6396, de 6 de enero.

⁸ *Gaceta de Madrid* núm. 775, de 15 de febrero.

Posteriormente, el Real Decreto de 26 de septiembre de 1865⁹ consideró necesario establecer una separación completa entre el servicio de los carabineros en los puertos, muelles, bahías, puntos de descarga y de reconocimiento, y aduanas («Carabineros Veteranos»), de un lado, y el que se prestaba en las costas y fronteras («Carabineros del Reino»), de otro, de modo que las fuerzas destinadas a la «represión y persecución del contrabando y fraude en las costas y fronteras» obrasen bajo las órdenes de sus propios jefes, mientras que la vigilancia en el interior de los puertos, muelles, bahías y aduanas se haría bajo «las órdenes inmediatas de los Jefes de Hacienda» (preámbulo). Acto seguido, por Real Decreto de 22 de marzo de 1867¹⁰ se creó el «Resguardo Especial de Consumo» (para la Sección de «Carabineros Veteranos»).

A continuación, la Ley Penal y Procesal de Contrabando y Defraudación de 14 de enero de 1929¹¹, que tipificaba penalmente (como delitos y faltas) el contrabando y la defraudación de la renta de aduanas y del alcohol, y de los impuestos sobre el azúcar y sobre la achicoria y otras sustancias, atribuyó su persecución general a «las autoridades, empleados e individuos de los Resguardos especiales, establecidos con la debida autorización por las Entidades subrogadas en los derechos de la Hacienda pública» (art. 60.1), que tendrían el carácter de «agentes de la Autoridad» (art. 60.2), y más concretamente a «los inspectores nombrados para casos especiales por el Ministerio de Hacienda», que también serían «tenidos y considerados como agentes de la Autoridad... con todas las facultades propias de las Autoridades y agentes del Resguardo», pudiendo reclamar «el auxilio de todas las Autoridades civiles y militares, agentes de la Autoridad e individuos del Resguardo» (art. 60.4). Aunque el Estado era el responsable de «la persecución del contrabando» a través del «Cuerpo de Carabineros del Reino», la anterior norma legal ya hacía referencia a los «agentes de vigilancia» de la «Compañía Arrendataria de Tabacos» (art. 64), a quien se obligó en 1944 a organizar un servicio especial de vigilancia para colaborar en su represión, cuyos «agentes» eran nombrados por el Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Compañía (Base XXII de la Ley de 18 de marzo de 1944, de bases para la concesión, por concurso, de la explotación del Monopolio de Tabacos)¹². De este modo, la compañía arrendataria del citado monopolio organizó y creó el «Servicio Especial de Vigilancia Te-

⁹ *Gaceta de Madrid* núm. 271, de 28 de septiembre.

¹⁰ *Gaceta de Madrid* núm. 93, de 3 de abril de 1867.

¹¹ Aprobada por Real Decreto-Ley núm. 271 (*Gaceta de Madrid* núm. 17, de 17 de enero).

¹² *BOE* núm. 82, de 22 de marzo, p. 2378.

rrestre y Marítima de Tabacalera, Sociedad Anónima» aprobándose por Decreto de 11 de septiembre de 1945 su Reglamento provisional¹³.

Fue, entonces, la Ley de 20 de diciembre de 1952 sobre Contrabando y Defraudación¹⁴, la que llamó la atención sobre que «[l]a extensión adquirida por el contrabando y la defraudación, la audacia con que se practica y la impunidad con que en muchos casos se llegan a realizar los actos fraudulentos que tanto perturban y perjudican el normal desenvolvimiento de la acción fiscal», demostraba claramente «que el sistema legal creado para evitar o contrarrestar aquel daño es insuficiente y defectuoso», razón por la cual excluyó del ámbito penal «los actos u omisiones constitutivos de contrabando o de defraudación», para pasar a considerarlos como infracciones administrativas cuyo conocimiento era atribuido a una «jurisdicción especial administrativa mediante la creación de Tribunales Provinciales de Contrabando Defraudación» (Preámbulo). Posteriormente, a la vista del «recrudescimiento del tráfico clandestino y fraudulento» y de «la necesidad de reforzar la actitud vigilante y represora del Estado», por Decreto de 17 de diciembre de 1954, sobre reorganización del Servicio de Inspección de «Tabacalera, S. A.»¹⁵, el «Servicio Especial de Vigilancia Terrestre y Marítima de Tabacalera, Sociedad Anónima», pasaría a depender del Ministerio de Hacienda bajo el nombre de «Servicio Especial de Vigilancia Fiscal» (SEVF), cuyo funcionamiento se reguló por Orden de 8 de febrero de 1956 del Ministerio de Hacienda¹⁶.

Como consecuencia de la aprobación de la Ley de 26 de diciembre de 1958, sobre régimen jurídico de las entidades estatales autónomas¹⁷, se dictó el Decreto 1002/1961, de 22 de junio, por el que se regulaba la vigilancia marítima del Servicio Especial de Vigilancia Fiscal para la Represión del Contrabando¹⁸, «con las facultades inherentes al descubrimiento y persecución en todo el territorio nacional de los actos e infracciones de contrabando y defraudación y realizándose éstas, de manera principal, por vía marítima» (Exposición de motivos). Y un tiempo después, la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria¹⁹, en materia de renta de aduanas, acabó con la distinción entre el «contrabando» y la «defraudación», de manera que las infracciones de defraudación pasarían a considerarse como «infracción tributaria», rigiéndose a partir de ese momento

¹³ BOE núm. 274, de 1 de octubre.

¹⁴ BOE núm. 359, de 24 de diciembre. Su texto refundido fue aprobado por Decreto de 11 de septiembre de 1953 (BOE núm. 311, de 7 de noviembre).

¹⁵ BOE núm. 365, de 31 de diciembre.

¹⁶ BOE núm. 45, de 14 de febrero.

¹⁷ BOE núm. 311, de 29 de diciembre.

¹⁸ BOE núm. 157, de 3 de julio.

¹⁹ BOE núm. 313, de 31 de diciembre.

por las disposiciones propias de la materia tributaria; las de «contrabando», por su parte, seguirían regulándose por su legislación específica. Esto provocó que se dictase el Decreto 3168/1964, de 16 de julio, por el que se adaptaba la Ley de Contrabando a la Ley General Tributaria²⁰, aprobando el «Texto de la Ley de Contrabando adaptado a la Ley General Tributaria», en el cual se asignaba a los «delegados de Hacienda» la función de perseguir el contrabando a través de las «fuerzas destinadas expresamente a la persecución del contrabando» (art. 34), esto es, del personal del «Servicio Especial de Vigilancia Fiscal» (SEVF).

Unos años más tarde, por Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero, por el que se reestructura y adscribe directamente el Servicio de Vigilancia Aduanera²¹, el SEVF, dependiente del Ministerio de Hacienda «a través de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales», pasó a denominarse «Servicio de Vigilancia Aduanera» (SVA) [art. 1]. Tenía la consideración legal de «Resguardo Aduanero» (art. 2.1), sin perjuicio de las facultades atribuidas a la Guardia Civil como «Resguardo Fiscal del Estado» (art. 2.6), que se dirigían a la prevención y persecución del contrabando y del fraude fiscal (Exposición de Motivos, apartado III), «en las costas y fronteras» (como señalaba el Real Decreto de 3 de enero de 1852) o «por vía marítima» (como decía el Decreto 1002/1961, de 22 de junio). De este modo, al SVA solo le correspondían las funciones de «vigilancia marítima, aérea y terrestre» para el «descubrimiento, persecución y represión en todo el territorio nacional» de los «actos e infracciones de contrabando» (art. 2.1), concretamente, las «tareas de inspección, investigación y control» que le fuesen encomendadas en materia de aduanas, la «participación en misiones de investigación, vigilancia y control en materia de impuestos especiales» y la «colaboración con los órganos competentes en la investigación y descubrimiento de las infracciones de control de cambios» (art. 2.2).

Unos meses después la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, de modificación de la legislación vigente en materia de contrabando y regulación de los delitos e infracciones administrativas en la materia²², derogó el texto de la Ley de Contrabando aprobado por el Decreto 3168/1964, de 16 de julio, y tipificó tanto el «delito de contrabando» como la «infracción», distinguiéndolos en función del valor de los géneros. Eso sí, confirmó que las autoridades, funcionarios y fuerzas a quienes estaba encomendada la persecución y descubrimiento del contrabando continuarían desempeñando sus cometidos «con la organi-

²⁰ BOE núm. 177, de 21 de julio.

²¹ BOE núm. 48, de 25 de febrero.

²² BOE núm. 181, de 30 de julio.

zación, dependencia administrativa y facultades y derechos» que tenían reconocidos (DT cuarta). Es decir, el Cuerpo de Carabineros (Guardia Civil), seguía siendo el «resguardo fiscal» del Estado, como fuerza destinada a la represión y persecución del contrabando y fraude en las costas y fronteras (delitos), mientras que la Administración tributaria, a través del SVA («resguardo aduanero»), continuaría limitándose a la investigación y persecución de las infracciones de contrabando.

Tras la creación por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (LPGE 1991)²³, de la «Agencia Estatal de la Administración Tributaria» (AEAT), en la se le atribuyó «la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero» (art. 103.1.2)²⁴, por Orden de 2 de junio de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrollaba la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria²⁵, el SVA pasó a integrarse en una nueva «Dirección Adjunta del Servicio Vigilancia Aduanera» (DASVA), que formaba parte del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (art. 5.1), junto con ocho Subdirecciones Generales (seis de las cuales dependían del citado Departamento y las otras dos, «Operaciones» y «Logística», directamente de la DASVA). Se le habilitaba para «la consecución de una eficaz lucha contra el fraude fiscal» y para llevar a cabo «labores de investigación de los tributos cuya gestión tiene encomendada la AEAT» (párrafo 6.º del Preámbulo). Y, aunque el apartado nueve del citado artículo 103 LPGE 1991, bajo el título de «Colaboración Policial contra el Fraude Fiscal», previó la creación de una «Unidad especializada» en materia de «investigación y persecución del fraude fiscal», dependiente del Ministerio del Interior, esta nunca llegó a ver la luz por falta de acuerdo con el Ministerio de Hacienda (el último intento se produjo en 2004 con ocasión de la preparación del «Plan de Prevención del Fraude»).

Fue, entonces, la disposición adicional 1.ª (DA 1.ª) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC)²⁶ la que, tras insistir en los mismos términos de la disposición transitoria 4.ª de la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, de modificación de la legislación vigente en materia de contrabando y regulación de los delitos e infracciones adminis-

²³ Quedó efectivamente constituida a partir del 1 de enero de 1992 como así dispuso la Orden de 25 de septiembre de 1991 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se procede a la constitución efectiva de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (*BOE* núm. 311, de 28 de diciembre).

²⁴ *BOE* núm. 232, de 27 de septiembre.

²⁵ *BOE* núm. 137, de 9 de junio.

²⁶ *BOE* núm. 297, de 13 de diciembre.

trativas en la materia, en que «[l]as autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos, con los derechos y facultades que, para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación» (apartado 1.º), añadió una precisión por la que convertía al SVA en un mero «colaborador» de las fuerzas y cuerpos de seguridad: «El Servicio de Vigilancia Aduanera, en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, actuará en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y tendrá, a todos los efectos legales, carácter colaborador de los mismos» (apartado 2.º).

Según lo dicho, a las funciones de investigación y persecución de las «infracciones» de contrabando que tenía legalmente asignadas la DASVA, la DA 1.ª LORC le añadió la condición de «órgano colaborador» de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado en «la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando». En efecto, el texto de la iniciativa legislativa que dio lugar a esa norma legal y que tuvo entrada en el Congreso de los Diputados recogía una previsión relativa a «los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria» para que «a requerimiento de los organismos y servicios encargados de la persecución del contrabando», pudiesen «autorizar la salida de mercancías, sin interferencias obstativas, de los recintos o lugares habilitados por la Administración aduanera, a fin de facilitar las investigaciones encaminadas al descubrimiento del contrabando» (apartado 2 de la disposición adicional única)²⁷.

Pese a que durante la tramitación de la citada norma legal los diferentes grupos parlamentarios propusieron la atribución expresa a la DASVA de la condición de «policía judicial» y de la de «Cuerpo y Fuerza de Seguridad del Estado», por venir actuando como tal, para la investigación, descubrimiento y persecución de los delitos de contrabando y, también, de los de blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública, el informe de la Ponencia mantuvo la letra de la disposición adicional única contenida en el proyecto de ley²⁸, limitando su actuación a la de coordinación y colaboración con las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado. Es importante recordar, entonces, el contenido y justificación de las enmiendas que sobre las «funciones» de la DASVA fueron propuestas por los diferentes grupos parlamentarios del Congreso de los Diputados:

²⁷ Boletín Oficial del Congreso de los Diputados (BOCG), Congreso de los Diputados (CD), V Legislatura, Serie A: Proyectos de ley, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 5.

²⁸ BOCG, CD, núm. 93-10, 20 de junio de 1995, p. 39.

1) Enmienda núm. 1: «Los funcionarios de Aduanas que tengan encomendadas la investigación, persecución y represión de los delitos de Contrabando, tendrán la consideración de Policía Judicial y se considerarán, a esos efectos, Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado». Con ella «[s]e pretende dotar de la necesaria cobertura jurídica a los funcionarios de Aduanas que actualmente están desarrollando su labor en la lucha contra el contrabando y actuando, muchas veces, de hecho, como Policía Judicial»²⁹.

2) Enmienda núm. 11: «Los funcionarios de la Administración Aduanera que tengan encomendadas la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando y demás contra la Hacienda Pública, tendrán la consideración de Cuerpo y Fuerza de Seguridad del Estado y de Policía Judicial, en el estricto ejercicio de sus competencias, a los efectos de lo contenido en el Título III, artículos 443 a 446 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial». La razón de la propuesta se hallaba en que: «Dada la indefinición jurídica que desde el aspecto competencial sufren los funcionarios de Aduanas desde su puesta en funcionamiento y dados los sucesivos cambios estructurales que se han producido en los últimos doce años, que no han sido debidamente acompañados por los reajustes legales adecuados que desde el plano judicial les permitiesen actuar sin cortapisas. Estos hechos han provocado a los funcionarios de Aduanas –al no otorgarles el carácter y competencia necesaria con los que poder abordar las situaciones precisas en los delitos de contrabando– múltiples situaciones de indefinición, llegando incluso a veces hasta el punto de no considerarlos como competentes para la persecución del delito, como actualmente lo contemplan diferentes estamentos judiciales. Si además tenemos en cuenta los enormes compromisos a los que la Aduana va a tener que hacer frente en el futuro, dadas las exigencias comunitarias en el control y vigilancia de la frontera de la Unión Europea, el concretar la cobertura legal necesaria para la actuación de los funcionarios de Aduanas será imprescindible recogerla en esta Ley orgánica»³⁰.

3) Enmienda núm. 18: «...y derechos que actualmente tienen reconocidos, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes: a) El servicio de vigilancia aduanera, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, con la consideración de resguardo fiscal del Estado, tendrá como misión fundamental la represión de los delitos de contrabando, blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública, así como la de aquellos otros que se le encomien-

²⁹ Grupo Vasco y Xabier Albistur Marín del Grupo Mixto-EuE, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 5.

³⁰ Grupo Federal IU-IC, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, pp. 22-23.

den. b) En el ejercicio de sus competencias, el servicio de vigilancia aduanera tendrá la consideración de cuerpo de seguridad del Estado y de policía judicial. c) Reglamentariamente se establecerán y desarrollarán las facultades, competencias, derechos y deberes de los funcionarios del servicio de vigilancia aduanera, teniendo en cuenta la especialidad de sus funciones y el carácter auxiliar de la Armada española que tienen sus medios aéreos y navales». La justificación que la acompañaba señalaba que: «Conviene atender adecuadamente la especialidad del contrabando y los delitos aduaneros, en un momento en que el tráfico de estupefacientes, junto a otros, y la sofisticación del fraude aduanero, son un problema a coordinar por todos los países europeos y entre éstos y distintos continentes. España, por su ubicación geográfica, debe optar por la mejor dotación de profesionales reconocidos en el control y persecución de estos delitos. Al tiempo, es deseable una coordinación futura de todos los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado en el tratamiento y prevención de delincuencia tan organizada»³¹.

4) Enmienda núm. 21: «Las autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos con la organización, derechos y facultades que para la investigación, persecución y represión de estas conductas ha venido ostentando desde su creación. Con tal objeto los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera integrados en la Agencia de Administración Tributaria desempeñarán funciones de Policía Judicial siempre que sean requeridos para ello por los Juzgados, Tribunales o el Ministerio Fiscal». Su finalidad era: «Establecer con claridad el estatuto del Servicio de Vigilancia Aduanera, eliminando la confusión que pudiera existir sobre el mismo»³².

5) Enmienda núm. 27: «Las autoridades, funcionarios y fuerzas a quienes esté encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando, continuarán desempeñando sus cometidos con la organización, dependencia administrativa, facultades y derechos que actualmente tienen reconocidos, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes: a) El Servicio de Vigilancia Aduanera, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, con la consideración de Resguardo Fiscal del Estado, tendrá como misión fundamental la represión de los delitos de contrabando, blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública, así como la de aquellos otros que se le encomienden. b) En el ejercicio de sus competencias, el Servicio de Vigilancia Aduanera tendrá la consideración de Cuerpo de Seguridad del Estado y de Policía Judicial. c) Re-

³¹ Grupo de Coalición Canaria, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, pp. 24-25.

³² Grupo Socialista, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 26.

glamentariamente se establecerán y desarrollarán las facultades, competencias, derechos y deberes de los funcionarios del Servicio de vigilancia Aduanera, teniendo en cuenta la especialidad de sus funciones y el carácter auxiliar de la Armada española que tienen sus medios aéreos y navales». Con ella se buscaba: «Solucionar los problemas que se ocasionarán con motivo de la entrada en vigor de la futura Ley respecto a la práctica de determinadas actuaciones del cuerpo de funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera»³³.

6) Enmienda núm. 28: «El Servicio de Vigilancia Aduanera tendrá la consideración de Cuerpo Especial a los efectos del descubrimiento y persecución de los delitos e infracciones de contrabando descritos en la presente Ley». Esa enmienda era alternativa a la anterior y pretendía: «Evitar la desaparición de las competencias que en materia de contrabando tiene el Cuerpo de funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera»³⁴.

7) Enmienda núm. 29: «El servicio de Vigilancia Aduanera tendrá la consideración de Cuerpos o Fuerzas de Seguridad del Estado a los efectos del descubrimiento y persecución de los delitos de contrabando, contra la Hacienda Pública y cualesquiera otros públicos cuya persecución le sea encomendada por la Ley». Su justificación se hallaba en: «Evitar la desaparición del cuerpo de funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera en tanto que éstos son especialistas cualificados en el descubrimiento y persecución del contrabando»³⁵.

8) Enmienda núm. 36: «Los funcionarios de Aduanas que tengan encomendadas funciones de investigación y persecución de los delitos de contrabando, blanqueo de capitales, contra la Hacienda Pública y cualesquiera otros delitos respecto a los que les sean encomendadas por Ley, tendrán la consideración de Policía Judicial a los efectos del artículo 443 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial y gozarán de la consideración de Fuerza y Cuerpo de Seguridad del Estado a los efectos del descubrimiento y persecución». La justificación era la de: «Potenciar la lucha contra el contrabando, de droga especialmente, dotando a los funcionarios encargados de esta misión de los medios jurídicos precisos para ello»³⁶.

Fue en el Dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda cuando la disposición adicional primera adquirió –provisionalmente– la siguiente literatura:

³³ Grupo Catalán, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 28.

³⁴ Grupo Catalán, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 28.

³⁵ Grupo Catalán, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 29.

³⁶ Grupo Popular, BOCG, CD, núm. 93-8, 15 de marzo de 1995, p. 30.

«1. Las autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos con los derechos y facultades que, para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación.

2. Los funcionarios integrados en el Servicio de Vigilancia Aduanera, de acuerdo con lo establecido en los artículos 443 a 446 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial³⁷, procederán a la investigación, identificación, detención y puesta a disposición judicial de los autores y géneros aprehendidos en los delitos de contrabando, de blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública.

3. El Servicio de Vigilancia Aduanera y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado actuarán coordinadamente en la investigación, persecución y represión de los delitos mencionados en el apartado anterior»³⁸.

La anterior redacción fue fruto de una enmienda transaccional pactada entre los Grupos Socialista y Catalán, que pretendía dar un «respaldo jurídico a la actuación del Servicio de Vigilancia Aduanera», pero en coordinación «con los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado». Destacaba a este respecto el Sr. Rodríguez Zapatero (Grupo Socialista) la confusión existente en la ordenación de la persecución del contrabando, avisando que «ninguna instancia del Estado, ningún Servicio, ninguna Fuerza o Cuerpo de Seguridad del Estado» debiera entender «que en orden a perseguir el delito –por tanto, a prestar un importante servicio al Estado– deba de tener una primacía», de manera que aun siendo cierto que el SVA «tiene en su haber un importante caudal de credibilidad pública en la lucha contra el contrabando», nació «para perseguir algo que originariamente no era delito», encontrando sus competencias «alguna dificultad interpretativa y de acoplamiento como consecuencia de la Ley orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y de la Ley orgánica del Poder Judicial», de manera que «considerar al Servicio de Vigilancia Aduanera como Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, seguro que teóricamente es una posición positiva para el servicio, pero desde nuestra óptica yo creo sería una posición que rompería el esquema de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, el modelo con el que por amplia mayoría se dotó esta Cámara y también denotaría una especie de incapacidad para dar respuesta a un problema que seguramente no tiene por esa vía la mejor solución»³⁹.

Por su parte, el Sr. González de Txabarri Miranda (Grupo Vasco) insistía en la necesidad de dotar al SVA –que había demostrado una gran operatividad

³⁷ La redacción originaria de estos artículos hacía referencia a la «Policía judicial» (art. 443), a sus unidades (art. 444) y funciones (arts. 445 y 446).

³⁸ BOCG, CD, núm. 93-11, 27 de junio de 1995, p. 46.

³⁹ Cortes Generales, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, V Legislatura, año 1995, núm. 526, sesión núm. 45, 19 de junio de 1995, pp. 16084-16085.

en lucha contra el contrabando, actuando «de hecho» como policía judicial— de la consideración de cuerpo y fuerza de seguridad del Estado⁴⁰. También el Sr. Simo i Burguer (Grupo Catalán) señalaba que había que solucionar los problemas «de la práctica de determinadas actuaciones del cuerpo de funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera»⁴¹. El Sr. Vázquez Romero (Grupo IU-IC) subrayaba la eficacia demostrada por el SVA en la «investigación de la lucha contra el contrabando», lo que hacía necesario dotarle «de la suficiente cobertura para que fuera considerado dentro del carácter de “policía judicial”»⁴². Y la Sra. Cava De Llano y Carrio (Grupo Popular) sostuvo la necesidad de dotar al SVA de la condición de «policía judicial» dada su eficacia en la realización de los servicios que prestaba⁴³.

Respecto del texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados⁴⁴, la Sra. Cava de Llano y Carrio (Grupo Popular) insistió en la necesidad de otorgar legalmente al SVA la consideración «como policía judicial y como cuerpo y fuerza de Seguridad del Estado», eso sí, sin pretender «restar en este terreno competencias a la Guardia Civil ni a nadie»⁴⁵. Por su parte, el Sr. González de Txabarri Miranda (Grupo Vasco) apuntó que se «generaba un problema de interpretación al no otorgar expresamente el carácter de policía fiscal y hacerlo indirectamente»⁴⁶. Y el Sr. Mardones Sevilla (Grupo de Coalición Canaria) señaló que se había dejado al SVA «en una inseguridad», pues se había querido hacer «una componenda», siendo necesario atribuirle «el carácter de cuerpo de seguridad del Estado y de policía judicial»⁴⁷. En fin, fue el Sr. Rodríguez Zapatero (Grupo Socialista) quien apuntó que, a su juicio, «en ningún momento el Servicio de Vigilancia Aduanera ha reclamado ni pretendido ser fuerza y cuerpo de seguridad del Estado», pues su problema no era «que no haya sido cuerpo o fuerza de seguridad del Estado» sino «de interpretación jurídica sobre la naturaleza y la posición ante el Poder Judicial en relación con el desarrollo de sus actividades y, sobre todo, con la investigación previa y la persecución de los delitos de contrabando», siendo evidente «que esa posición

⁴⁰ *Ibid.*, p. 16079.

⁴¹ *Ibid.*, p. 16080.

⁴² *Ibid.*, p. 16080.

⁴³ *Ibid.*, p. 16081.

⁴⁴ BOCG, CD, núm. 93-14, 19 de septiembre de 1995, p. 58.

⁴⁵ Cortes Generales, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, V Legislatura, año 1995, núm. 166, Sesión Plenaria núm. 164, 14 de septiembre de 1995, p. 8883.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 8886.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 8887.

jurídica queda perfectamente definida en los términos en que la Ley orgánica del Poder Judicial define lo que es la policía judicial»⁴⁸.

Tras su aprobación en el Congreso, pasó a su tramitación en el Senado⁴⁹, en el que se presentaron las siguientes enmiendas de modificación:

1) Enmienda núm. 3: «Los funcionarios de Aduanas que tengan encomendadas la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, tendrán la consideración de Policía Judicial y se considerarán, a esos efectos, Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado». Se pretendía con ella «dotar de la necesaria cobertura jurídica a los funcionarios de Aduanas que actualmente están desarrollando su labor en la lucha contra el contrabando y actuando, muchas veces, de hecho, como Policía Judicial»⁵⁰.

2) Enmienda núm. 12: «Los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera que tengan encomendadas funciones de investigación y persecución de los delitos de contrabando, blanqueo de capitales, contra la Hacienda Pública y cualesquiera otros delitos respecto a los que les sean encomendados dichas funciones por Ley, tendrán la consideración de Policía Judicial a los efectos de los artículos 443 a 446 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial y gozarán de la consideración de Cuerpos de Seguridad del Estado a los efectos del descubrimiento y persecución». Su justificación era la de: «Potenciar la lucha contra el contrabando de droga especialmente, dotando a los funcionarios encargados de esta misión de los medios jurídicos precisos para ello»⁵¹.

3) Enmienda núm. 19: «Las autoridades y funcionarios a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento de los delitos e infracciones de contrabando, continuarán desempeñando sus cometidos con la organización, dependencia, derechos y facultades que para la investigación y persecución de estas conductas han venido ostentando desde su creación, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes: a) El Servicio de Vigilancia Aduanera, integrado en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, como resguardo Fiscal del Estado, tendrá como misión fundamental la prevención, investigación y persecución de los delitos de contrabando, tráfico de drogas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, blanqueo de capitales, control de cambios y contra la Hacienda Pública, así como la de aquellos otros que se le

⁴⁸ *Ibid.*, p. 8889.

⁴⁹ BOCG, Senado, V Legislatura, Serie II: Proyectos de ley, núm. 88 (a), 21 de septiembre de 1995, p. 7.

⁵⁰ Grupo Nacionalista Vasco, BOCG, Senado, núm. 88 (c), 13 de octubre de 1995, p. 12.

⁵¹ Grupo Popular, BOCG, Senado, núm. 88 [c], 13 de octubre de 1995, p. 14.

encomienden. b) Los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera teniendo en cuenta la especialidad de sus funciones y el carácter auxiliar de la Armada Española que ostentan sus medios aéreos y navales, tendrán el carácter y las atribuciones de los Cuerpos de Seguridad del Estado, ejerciendo funciones de Policía Judicial, conforme a la Ley Orgánica 6/85, de 1 de julio, del Poder Judicial. c) Reglamentariamente se establecerá la organización y se desarrollarán las facultades y competencias del Servicio de Vigilancia Aduanera». La razón se hallaba en «atender adecuadamente la especificidad del contrabando y los delitos aduaneros, en un momento en que el tráfico de estupefacientes, junto a otros, y la sofisticación del fraude aduanero, son un problema a coordinar por todos los países europeos y entre éstos y distintos continentes. España, por su ubicación geográfica, debe optar por la mejor dotación de profesionales reconocidos en el control y persecución de estos delitos. Al tiempo, es deseable una coordinación futura de todos los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado en el tratamiento y prevención de delincuencia tan organizada»⁵².

La aprobación en el Senado terminó devolviendo a la disposición adicional primera la redacción que tenía en el texto de la iniciativa que tuvo entrada en el Congreso de los Diputados, al refundir, en uno solo, los tres primeros puntos de la Disposición según el texto remitido por el Congreso de los Diputados»⁵³. Este texto fue objeto de aprobación definitiva en el Congreso⁵⁴.

Pues bien, la mayoría de los Grupos Parlamentarios (tanto en el Congreso de los Diputados como en el Senado) se mostraron de acuerdo en la necesidad de atribuir expresamente a la DASVA la condición de «policía judicial», «por venir actuando como tal», «muchas veces, de hecho», «dada la indefinición jurídica» que venía soportando su actuación que no había sido acompañada «por los reajustes legales adecuados que desde el plano judicial les permitiese actuar sin cortapisas». Entendían que era necesario atribuirle esa función para «la investigación, descubrimiento y persecución de los delitos de contrabando y, también de los de blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública», que no la de otros delitos distintos. Para ello, había que dotarla «de la necesaria cobertura jurídica» a los efectos de establecer «con claridad el estatuto jurídico del Servicio de Vigilancia Aduanera», «eliminando la confusión que pudiera existir sobre el mismo». Sin embargo, nuevamente el legislador optó por man-

⁵² Grupo de Coalición Canaria, BOCG, Senado, núm. 88 (c), 13 de octubre de 1995, p. 17.

⁵³ BOCG, Senado, núm. 88 (f), 22 de noviembre de 1995, pp. 40-41.

⁵⁴ BOCG, CD, núm. 93-16, 30 de noviembre de 1995, p. 80.

tener a la DASVA en el estado de indefinición legal y de confusión material en el que se encontraba de modo que, en la actualidad, no es posible entender incluido a su personal en ninguno de los supuestos de la «policía judicial» previstos en el artículo 283.1 LOPJ⁵⁵, pues ni se trata de seguridad pública, policía de seguridad, alcaldes, guardias civiles, agentes urbanos o rurales, agentes forestales, personal de prisiones, agentes judiciales y agentes de tráfico, ni son una «autoridad administrativa encargada de la persecución de todos los delitos». No se le atribuido por la ley, entonces, ni la condición de «policía judicial», ni tampoco la de «fuerza y cuerpo de seguridad».

Tras la aprobación de la LORC, el artículo 56 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, bajo el rótulo de «Reestructuración del Servicio de Vigilancia Aduanera»⁵⁶, creó la nueva estructura del «Servicio de Vigilancia Aduanera» y, concretamente, el «Cuerpo Técnico» (apartado 1), el «Cuerpo Ejecutivo» (apartado 2) y el «Cuerpo de Agentes» (apartado 3), los dos primeros con las «especialidades» de «investigación», «navegación», «propulsión» y «comunicaciones», y el tercero con las de «investigación» y «marítima», desarrollando no solo las competencias que hasta la fecha le correspondían, sino aquellas otras «que se le encomienden en el ámbito de la persecución, investigación y descubrimiento del fraude fiscal y de la economía sumergida» (apartado 13). Acto seguido, primero el apartado 2.º de la Orden de 4 de abril de 1997 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se crea la Dirección Adjunta de Relaciones con las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se reordenan determinadas unidades de la misma⁵⁷, y después el apartado único de la Orden de 27 de julio de 1998 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla la estructura del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁵⁸, modificaron la Orden de 2 de junio de 1994⁵⁹,

⁵⁵ Aunque la STS –Sala de lo Penal– 1231/2003, de 25 de septiembre, lo tuvo por derogado tácitamente por la legislación promulgada tras la Constitución de 1978 (rec. 864/2002 [ECLI:ES:TS:2003:5749]), inmediatamente después el acuerdo no jurisdiccional de 14 de noviembre de 2003 del Pleno de la misma Sala («¿El servicio de vigilancia aduanera es policía judicial?») concluyó que el artículo 283 LECrim seguía vigente, asumiendo esta nueva postura la STS –Sala de lo Penal– 942/2004 de 22 de julio (rec. 1219/2003 [ECLI:ES:TS:2004:5478]).

⁵⁶ No hay que olvidar que con la Orden de 2 de junio de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrollaba la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE* núm. 137, de 9 de junio), el «Servicio de Vigilancia Aduanera» (SVA) paso a denominarse como «Dirección Adjunta del Servicio de Vigilancia Aduanera» (DASVA).

⁵⁷ *BOE* núm. 84, de 8 de abril.

⁵⁸ *BOE* núm. 181, de 30 de julio.

⁵⁹ Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrollaba la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE* núm. 137, de 9 de junio).

reestructurando las Subdirecciones Generales que integraban el citado Departamento. Además, la Orden de 27 de julio de 1998 volvió a cambiar la denominación de la «Dirección Adjunta del Servicio Vigilancia Aduanera» (DASVA) por la de «Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera» (DAVA), nombre este último que ha conservado hasta la actualidad.

Unos años después, la Orden Ministerial de Presidencia del Gobierno del 29 de octubre de 2001, por la que se desarrollaba la estructura orgánica de los servicios centrales de la Dirección General de la Guardia Civil⁶⁰, creó la «Jefatura Fiscal y de Fronteras» (art. 4.2) ante la necesidad de contar con un órgano coordinador de los diferentes Servicios de la Guardia Civil encargados de organizar y gestionar el «resguardo fiscal del Estado» y, concretamente, de combatir, entre otros, el contrabando y demás tráfico ilícitos, y de colaborar «en materia fiscal» (art. 8.1). En esa Jefatura se encuadraron tres Servicios (art. 8.2): (i) «Servicio Fiscal»: prevención y persecución del contrabando, el narcotráfico, el fraude y demás infracciones; (ii) «Servicio Marítimo»: ejercicio de funciones en las aguas marítimas y continentales (acuáticas y subacuáticas), en particular, la custodia de las costas y el control de la inmigración irregular; y (iii) «Servicio de Costas y Fronteras»: custodia y vigilancia de los aeropuertos, puertos, costas y fronteras, así como el control de la inmigración irregular.

Pese a que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)⁶¹, carecía de referencia alguna a las competencias de la AEAT, en sentido genérico, o de la DAVA, a título particular, para la investigación de los delitos, más allá de la obligación de pasar el «tanto de culpa a la jurisdicción competente» cuando «la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública» (art. 250.1), fue la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude⁶², la que a través de su artículo 1 (apartado 18) introdujo una nueva disposición adicional (la decimonovena) en el texto de la LGT para atribuir al DAVA la competencia de «investigación patrimonial» de las responsabilidades económicas asociadas al delito (DA 19.^a):

«Disposición adicional decimonovena. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública.

⁶⁰ BOE núm. 266, de 6 de noviembre.

⁶¹ BOE núm. 302, de 18 de diciembre.

⁶² BOE núm. 261, de 30 de octubre.

En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados, se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal».

Finalmente, el artículo 7 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias⁶³, volvió a reestructurar las funciones y competencias del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, del que dependían las del «Servicio de Vigilancia Aduanera» (DAVA) en su cometido para desarrollar las actuaciones operativas y de inteligencia «encaminadas al descubrimiento, persecución y represión en todo el territorio español, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo español del contrabando, el blanqueo de capitales y del aseguramiento de la cadena logística internacional, así como de las misiones de las unidades centrales correspondientes». Eso sí, las continuas dudas e indecisiones del legislador sobre la condición del SVA (DAVA) le llevaron a adoptar alguna que otra norma que, aunque hacía referencia al SVA, no terminaba por aclarar su situación jurídica. Una de ellas fue la Ley 25/2007, de 18 de octubre, de conservación de datos relativos a las comunicaciones electrónicas y a las redes públicas de comunicaciones, en la cual, bajo el paraguas de la delimitación de las «Normas generales sobre cesión de datos», se aprovechó para incluir entre los «agentes facultados» para la cesión de la información a los funcionarios de la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera (DAVA), según se dice expresa y textualmente, «en el desarrollo de sus competencias como policía judicial, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal» [artículo 6.2 b)]⁶⁴. Esa

⁶³ BOE núm. 296, de 11 de diciembre.

⁶⁴ Según el citado artículo 6: «1. Los datos conservados de conformidad con lo dispuesto en esta Ley sólo podrán ser cedidos de acuerdo con lo dispuesto en ella para los fines que se determinan y previa au-

previsión del artículo 6.2 venía ya recogida en el texto de la iniciativa de la citada Ley 25/2007 que tuvo entrada en el Congreso de los Diputados⁶⁵. Aunque ese precepto fue objeto de dos enmiendas (núm. 13 [Grupo Catalán] y 32 [Grupo Popular])⁶⁶, ninguna de ellas se refería a la configuración de la DAVA como «agente facultado» para el desarrollo de sus competencias como «policía judicial». Durante los debates parlamentarios, el Sr. Fuentes Guzmán (Grupo Socialista), haciendo referencia a la figura de «los agentes facultados», apuntaba como tales a los miembros de los cuerpos policiales «en el marco de una investigación criminal por la comisión de un delito», al personal del Centro Nacional de Inteligencia «para llevar a cabo una investigación de seguridad» y a los funcionarios de la Dirección Adjunta (del Servicio de Vigilancia Aduanera) –decía– «en el desarrollo de sus competencias como policía judicial» (como así apuntaba la redacción del precepto)⁶⁷.

Otra norma que afectó a la SVA fue la Ley 31/2010, de 27 de julio, sobre simplificación del intercambio de información e inteligencia entre los servicios de seguridad de los Estados miembros de la Unión Europea. Su objeto era el de establecer las normas en virtud de las cuales un servicio de seguridad español competente podría intercambiar información con los servicios de seguridad competentes de los Estados miembros de la Unión Europea (art. 1.1) para llevar a cabo operaciones de inteligencia criminal e investigaciones criminales por los servicios de seguridad o las autoridades judiciales (art. 1.2). Pues bien, incluyó como uno de los «servicios de seguridad competentes» a «las Fuerzas y Cuer-

torización judicial. 2. La cesión de la información se efectuará únicamente a los agentes facultados. A estos efectos, tendrán la consideración de agentes facultados: a) Los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, cuando desempeñen funciones de policía judicial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 547 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. b) Los funcionarios de la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, en el desarrollo de sus competencias como policía judicial, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. c) El personal del Centro Nacional de Inteligencia en el curso de las investigaciones de seguridad sobre personas o entidades, de acuerdo con lo previsto en la Ley 11/2002, de 6 de mayo, reguladora del Centro Nacional de Inteligencia, y en la Ley Orgánica 2/2002, de 6 de mayo, reguladora del control judicial previo del Centro Nacional de Inteligencia». Posteriormente, su redacción fue modificada por la disposición adicional cuarta de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones, para introducir una precisión en su apartado 2: «La cesión de la información se efectuará mediante formato electrónico únicamente a los agentes facultados, y deberá limitarse a la información que resulte imprescindible para la consecución de los fines señalados en el artículo 1».

⁶⁵ BOC, CD, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 128-1, 16 de marzo de 2007, p. 5.

⁶⁶ BOC, CD, núm. 128-6, 7 de mayo de 2007, pp. 21-22 (enmienda núm. 13), y 28 y 29 (enmienda núm. 32). La primera pretendía, fundamentalmente, reiterar la referencia que se hacía en el apartado 1.º a la necesidad de someter a «autorización judicial» la cesión de datos, en el apartado 2.º; la segunda, por su parte, se limitaba a una precisión sobre los derechos fundamentales afectados.

⁶⁷ Cortes Generales, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, VIII Legislatura, año 2007, núm. 265, Sesión plenaria núm. 247, 21 de junio de 2007, p. 13267.

pos de Seguridad del Estado, los Cuerpos de Policía de las Comunidades Autónomas y el Servicio de Vigilancia Aduanera» (disposición adicional 1.^a).

Hay autores como F. Iglesias Pérez que consideran que el SVA «fue evolucionando sus competencias, pasando de centrarse exclusivamente en el contrabando de labores de tabaco, a la situación actual, en la que se configura como una policía mixta (administrativa y judicial) integrada dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y ejerciendo para la misma funciones de investigación, persecución y represión del contrabando, los delitos conexos (blanqueo de capitales), así como el desarrollo que le encomiende en el ámbito de la persecución, investigación y descubrimiento del fraude fiscal y de la economía sumergida»⁶⁸. Lo cierto es, sin embargo, que de la evolución legislativa analizada puede concluirse que el SVA (DAVA) no es el «resguardo fiscal» del Estado (lo son los carabineros, hoy guardias civiles). Carece de la competencia para investigar ninguna clase de delitos (ni siquiera los de contrabando), pues ni la DA 1.^a LORC ni la DA 19.^a LGT se la han atribuido. La primera, únicamente le dota de la condición de órgano «colaborador» de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado. La segunda, solo le permite la «investigación patrimonial» de las responsabilidades asociadas al delito, pues la investigación de los hechos delictivos está reservada a la jurisdicción penal con el concurso instrumental de la policía judicial, condición esta última que ni la Ley 25/2007 ni la Ley 31/2010 le atribuyeron (no podían hacerlo) para el ejercicio de unas «competencias» que previamente no tenía atribuidas, como tampoco le reconocieron la condición de fuerza o cuerpo de seguridad del Estado.

Como ha destacado el magistrado E. Arnaldo Alcubilla en el voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero, la Ley 25/2007 no reconoce a la DAVA «competencia de “investigación penal” alguna (no podría al tratarse de una “ley ordinaria” en una materia reservada a la ley orgánica), ni tampoco le atribuye la condición de “policía judicial” (tampoco podría al no tratarse de una norma procesal penal) [arts. 121.1, 126 y 149.1.1.^a, 6.^a y 26.^a, todos ellos de la CE, y SSTC 5/1984, de 23 de febrero, FJ 3; 140/1986, de 11 de noviembre, FJ 5; 50/1993, de 11 de febrero, FJ 2; 120/1998, de 15 de junio, FJ 4 b); y 44/2024, de 12 de marzo, FJ 3 a)]. Simplemente, se limita a calificarla como un “agente facultado” en el desarrollo de sus competencias como “policía judicial” que, de tenerlas, lo serían “en sentido genérico”, limitadas a los delitos

⁶⁸ «La policía judicial del siglo XXI. El modelo de vigilancia aduanera», *Investigación Aduanera y Fiscal* (IAF), Asociación de Funcionarios del Cuerpo Superior de Investigación Aduanera y Fiscal de Vigilancia Aduanera (AEAT), p. 4 (<http://www.investigacionaduanerafiscal.es/wp-content/uploads/2018/02/LA-PJ-DELSXXI.pdf>).

de contrabando, ejercidas en coordinación con otros cuerpos policiales y bajo la dependencia de los jueces de instrucción y del Ministerio Fiscal, en los términos señalados por el Tribunal Supremo. E igual de importante es precisar que la Ley 31/2010 no hacía referencia ninguna a la DAVA (Servicio de Vigilancia Aduanera), como “policía judicial” de ninguna clase, sino que tan solo la calificaba como un “servicio de seguridad” de cara al “intercambio de información”» (Apartado 5.6)⁶⁹.

2. LA INVESTIGACIÓN DE LOS DELITOS: LA RESERVA JURISDICCIONAL PENAL

Es doctrina constitucional la de que «[e]l título VI (arts. 117 a 127) de la Constitución, bajo la rúbrica “Del Poder Judicial”, regula un poder del Estado al que identifica con el ejercicio de la potestad o función jurisdiccional, concebida en sentido estricto como aquella actividad estatal destinada a pronunciar derecho de forma irrevocable y cuyo ejercicio corresponde únicamente a los órganos judiciales. El Poder Judicial lo ejercen los tribunales y juzgados en su actividad de juzgar y hacer cumplir lo juzgado y, por esta razón, desde una perspectiva orgánica se conceptúa a aquel poder como el conjunto de órganos dotados de jurisdicción (art. 117 CE). Aquella potestad, y la consiguiente “reserva constitucional”, se define y ejerce siempre en atención a los fines que son propios de cada orden jurisdiccional, que, por lo que al penal importa, no es otro que el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, cuando proceda, mediante la institución del proceso y en el respeto, desde luego, al conjunto de derechos y garantías constitucionales (en especial, los establecidos en los arts. 24 y 25

⁶⁹ Voto particular discrepante del magistrado ARNALDO ALCUBILLA, E., relativo a las pretendidas competencias del Servicio de Vigilancia Aduanera (SVA) como policía judicial «de hecho», sin la colaboración de los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado, en la investigación de conductas delictivas ajenas a su ámbito de actuación. El voto particular se emite contra la inadmisión de un recurso de amparo (núm. 6141-2023) articulado contra la STS 549/2023, de 5 de julio, que estimó parcialmente el recurso de casación (rec. 3386-2021 [ECLI:ES:TS:2023:3076]) interpuesto contra la sentencia 37/2021, de 8 de marzo, de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Lugo (procedimiento abreviado núm. 17-2020), por la que se condenaba al recurrente como autor dos delitos continuados de cohecho y prevaricación con fundamento en la «confesión» realizada a los funcionarios del SVA sin la asistencia de letrado. Para el Tribunal Supremo, aunque las «manifestaciones espontáneas» que se hicieron a los agentes de vigilancia aduanera «actuantes» confesando la culpabilidad, sin asistencia letrada, eran «ilegales», debiendo reputarse nulas y, por tanto, ineficaces desde el punto de vista procesal, sin embargo, no podía invalidarse la condena en la medida en que se fundaba en otros elementos probatorios no vinculados con ella lo suficientemente sólidos como para fundamentar por sí mismos el sentido del fallo (se refería a las declaraciones de los «coimputados» los cuales, una vez identificados por el acusado principal, «confesaron» su participación en los delitos con la intención de obtener una reducción de condena).

CE)»⁷⁰. Así pues, «los juzgados y los tribunales del orden jurisdiccional penal tienen atribuido el conocimiento de las causas y de los juicios criminales, con excepción de los que corresponden a la jurisdicción militar (arts. 9.3 y 23 de la Ley Orgánica del Poder Judicial)», de modo que «[l]a potestad de declarar la existencia de hechos constitutivos de delito y de determinar su autoría corresponde, en exclusiva, a los jueces y tribunales en el ejercicio de la función jurisdiccional»⁷¹.

Lo anterior es así, como ha sostenido el magistrado E. Arnaldo Alcubilla, en el voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero, «sin perjuicio del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, que tiene encomendado la administración tributaria a través del derecho administrativo sancionador [SSTC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8 a); y 77/2023, de 20 de junio, FJ 3 A)] y que la habilita a la indagación y esclarecimiento de los hechos objeto de comprobación, a la verificación de la existencia, en su caso, de una responsabilidad infractora en los sujetos comprobados, así como a la imposición de las correspondientes sanciones. Potestad sancionadora de la administración que está sometida a límites. Entre otros, por lo que ahora interesa, no hay que olvidar que, si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la administración, admitiéndola expresamente en el artículo 25.3, dicha aceptación se ha sometido, de un lado, a las necesarias cautelas que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos y, de otro, a los límites que su potestad sancionadora encuentra en el artículo 25.1 CE, en lo que ahora interesa, la necesaria subordinación de los actos de imposición de sanciones a la autoridad judicial, de la que deriva, entre otros límites, “la imposibilidad de que los órganos de la administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos” [SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3, y 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c)]. Y dado que “[l]a decisión sobre qué hechos han de ser objeto de sanción penal compete en exclusiva al Poder Legislativo” (SSTC 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 3; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9, y 2/2003, FJ 9), una vez que el legislador ha decidido cuáles merecen ser el presupuesto fáctico de una infracción penal, “solo los órganos judiciales integrados en la jurisdicción penal son órganos constitucionalmente determinados para conocer de dicha infracción y ejercer la

⁷⁰ SSTC 85/2018, de 19 de julio, FJ 6; y 133/2018, de 13 de diciembre, FJ 8 a).

⁷¹ SSTC 85/2018, de 19 de julio, FJ 6; y 133/2018, de 13 de diciembre, FJ 8 a).

potestad punitiva estatal”, de conformidad con lo previsto en el artículo 25 CE, en relación con el artículo 117 CE (STC 2/2003, FJ 9)»⁷².

El mismo voto particular ha recordado que «[c]uando el hecho reúne los elementos necesarios para ser calificado de infracción penal, la Administración no puede conocer, ni del hecho en su conjunto ni de sus fragmentos, estando obligada a paralizar el procedimiento para que sean los órganos judiciales penales quienes se pronuncien sobre la cuestión (en sentido parecido, STC 2/2003, FJ 9). Por esta razón, el art. 95.3 LGT [y, en el mismo sentido, el art. 100.2 b) RGIT] impone a la Administración tributaria deducir el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, ante la aparición de indicios de delito contra la Hacienda pública. No hay que olvidar que “[e]l conocimiento de los hechos constitutivos de infracción penal” es “competencia exclusiva” del orden jurisdiccional penal, de manera que “tratándose de infracciones penales, la capacidad para investigarlas a partir del momento en que aparecen indicios de que se ha producido un hecho delictivo corresponde, por tanto, a la autoridad judicial y, en su caso, al Ministerio Fiscal” auxiliados “por la policía judicial en sus funciones de indagación del delito bajo la dependencia de jueces, tribunales y el Ministerio Fiscal” (STC 85/2018, de 19 de julio, FJ 5)»⁷³. Por tanto, «si aceptásemos que la Administración tributaria, en general, o la DAVA, en particular, tienen atribuidas competencias de investigación de hechos fiscales con trascendencia penal, sería tanto como asumir que ejercen una “función materialmente jurisdiccional con unas funciones que, en exclusiva, corresponden a la autoridad judicial (art. 117 CE), en su caso al Ministerio Fiscal (art. 124 CE) y a la policía judicial (art. 126 CE)”, con la consecuencia de que “[s]e interfiere así con el sistema de justicia penal constitucionalmente configurado y se menoscaba el principio de reserva de jurisdicción consagrado en el artículo 117 CE, vinculado al adecuado funcionamiento de los órganos jurisdiccionales en el cumplimiento del propio y fundamental papel que la Constitución les atribuye” [SSTC 85/2018, FJ 6; 83/2020, FJ 6; 108/2021, de 13 de mayo, FJ 3; y 77/2023, FJ 3 A)]»⁷⁴.

Según el magistrado E. Arnaldo Alcubilla, excede del marco propio de la actividad investigadora administrativa «no solo, como es obvio, cualquier posible calificación jurídica de eventuales actos o conductas punibles, sino también su imputación o atribución individualizada a los sujetos a los que pudiera

⁷² Apartado 5.3.

⁷³ Apartado 5.3.

⁷⁴ *Ibid.*, apartado 5.3.

alcanzar la investigación» [STC 133/2018, FJ 8 b)]. De este modo, «ante la aparición de los primeros “indicios de delito”, la Administración tributaria debe cesar en su función de “policía fiscal”, poniendo fin a su actuación con el citado “informe” al que se ha hecho referencia con anterioridad, con el que se trasladan al juez o al fiscal los hechos “sobrevinidos” de los que pudiera inferirse una *notitia criminis* para que, bajo su dirección y control, sea a partir de ese instante la “policía judicial” (aquella que sí tiene atribuidas las funciones de investigación de hechos penales), la que practique las diligencias de investigación “penal” que sean necesarias»⁷⁵.

Por consiguiente, la denominada «reserva de jurisdicción» (en este caso, la reserva jurisdiccional del orden penal en la investigación de hechos delictivos), «locución con la que se hace referencia al principio de exclusividad de la potestad jurisdiccional consagrado por el artículo 117.3 de la Constitución»⁷⁶, impide a la Administración tributaria, en general, y al SVA (DAVA), en particular, que pueda desarrollar ninguna clase de funciones «jurisdiccionales» y, con más motivo, en materia penal, pues esta función queda reservada de forma exclusiva a los jueces y tribunales que integran la jurisdicción ordinaria. La Administración tributaria no tiene atribuida la potestad de investigar y apreciar en plenitud hechos en apariencia delictivos, al margen de los órganos del Poder Judicial y sin vocación alguna a la institución del proceso⁷⁷.

3. EL AUXILIO EN LA INVESTIGACIÓN DE LOS DELITOS: LA POLICÍA JUDICIAL

De conformidad con el artículo 126 CE, «[l]a policía judicial depende de los Jueces, de los Tribunales y del Ministerio Fiscal en sus funciones de averiguación del delito y descubrimiento y aseguramiento del delincuente, en los términos que la ley establezca». Ejerce, pues, funciones instrumentales «en relación con la misión encomendada a jueces y fiscales» ya que «su último sentido no es otro que poner los presupuestos para la actuación posterior de aquellos»⁷⁸. Eso sí, dado que de acuerdo con el artículo 104.1 CE las fuerzas y cuerpos de seguridad «tendrán como misión proteger el libre ejercicio de los derechos y libertades y garantizar la seguridad ciudadana» y, por tanto, les

⁷⁵ *Ibid.*, apartado 5.3.

⁷⁶ STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 19.

⁷⁷ SSTC 85/2018, de 19 de julio, FJ 6; y 83/2020, de 15 de julio, FJ 6.

⁷⁸ JIMÉNEZ VILLAREJO, J., «La Policía Judicial: una necesidad, no un problema», *Revista del Poder Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, núm. especial II, 1988, p. 181.

corresponderá tanto las actividades policiales de seguridad pública («policía de seguridad») como de investigación criminal («policía criminal»), serán ellas las que actuarán principalmente como «policía judicial», en el ámbito de las funciones que, según el artículo 104.2 CE, determine «[u]na ley orgánica».

El Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim), cuando regula la «policía judicial», esto es, a quienes tienen como función la de «averiguar los delitos», «descubrir a los delincuentes» y «recoger todos los efectos, instrumentos o pruebas del delito» para ponerlos a disposición de la autoridad judicial (art. 282), considera como tales a los siguientes (art. 283.1): (i) las autoridades administrativas encargadas de la seguridad pública y de la persecución de todos los delitos; (ii) los empleados o subalternos de la policía de seguridad, cualquiera que sea su denominación; (iii) los alcaldes, tenientes de alcalde y alcaldes de barrio; (iv) los jefes, oficiales e individuos de la Guardia Civil o de cualquier otra fuerza destinada a la persecución de malhechores; (v) los serenos, celadores y cualesquiera otros agentes municipales de policía urbana o rural; (vi) los guardas de montes, campos y sembrados; (vii) los funcionarios del Cuerpo especial de Prisiones; (viii) los agentes judiciales y los subalternos de los Tribunales y Juzgados; y (ix) el personal dependiente de la Jefatura Central de Tráfico, encargado de la investigación técnica de los accidentes ⁷⁹.

La Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), de un lado, atribuye a las fuerzas y cuerpos de seguridad tanto las dependientes del Gobierno, como de las comunidades autónomas y los entes locales, la función de la «Policía Judicial», auxiliando a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal «en la averiguación de los delitos y en el descubrimiento y aseguramiento de los delincuentes» (actual art. 547; art. 443 de la redacción originaria), y, de otro, configura unas «unidades de Policía Judicial» dependientes «de las autoridades judiciales y del Ministerio Fiscal en el desempeño de todas las actuaciones que aquéllas les encomienden» (actual art. 548.1; art. 444.1 de la redacción originaria), a las que corresponde específicamente la averiguación de los responsables y de los hechos delictivos, la detención de los responsables, el auxilio a la autoridad judicial y fiscal, el ejercicio de la coerción, la garantía del cumplimiento de las órdenes y resoluciones de la autoridad judicial o fiscal y cualesquiera otras en que sea necesaria su cooperación o auxilio y lo ordenare la autoridad judicial o fiscal (actual art. 549.1; art. 445.1 de la redacción originaria). Eso sí, «[e]n las funciones de investigación penal, la Policía Judicial

⁷⁹ BOE núm. 150, de 24 de junio.

actuará bajo la dirección de los juzgados y tribunales y del Ministerio Fiscal» (actual art. 550.1; art. 446.1 de la redacción originaria).

Por su parte, la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad (LOFCS), dispone que «[l]as funciones de Policía Judicial que se mencionan en el artículo 126 de la Constitución serán ejercidas por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado» (art. 29.1). A tal fin, el Ministerio del Interior organizará «Unidades de Policía Judicial» (art. 30.1) que podrán adscribirse «a determinados Juzgados y Tribunales» o al «Ministerio Fiscal» (art. 30.2). Aunque los funcionarios adscritos a esas unidades dependen «orgánicamente» del Ministerio del Interior, lo están «funcionalmente» de los jueces, tribunales o Ministerio Fiscal (art. 31.1), quienes les «darán» las órdenes e instrucciones, «determinarán» el contenido y circunstancias de las actuaciones y «controlarán» su ejecución (art. 35).

Finalmente, el Real Decreto 769/1987, de 19 de junio, sobre regulación de la Policía Judicial⁸⁰, procedió a la delimitación y fijación del concepto de «Policía Judicial» que, «lejos de tener un significado único o monovalente, se presta a interpretaciones dispares. Por ello, se ha tratado de deslindar la consideración funcional general que refleja el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, de lo que debe ser una conceptualización moderna de la Policía Judicial como policía científica que requiere la aplicación de principios de unidad orgánica y, sobre todo, de especialización», razón por la cual «se ha centrado la regulación alrededor de lo que el artículo 30.1 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, denomina Unidades Orgánicas de Policía Judicial, integradas bien por funcionarios del Cuerpo Nacional de Policía, bien por miembros de la Guardia Civil» con «estricta sujeción o dependencia funcional respecto de Jueces, Tribunales y Ministerio Fiscal» (párrafo 3.º de su preámbulo). De acuerdo con esto, «[l]as funciones generales de policía judicial corresponden a todos los miembros de

⁸⁰ La STS –Sala de lo Penal– 1231/2003, de 25 de septiembre (rec. 864/2002 [ECLI:ES:TS:2003:5749]) consideró que el artículo 283 LECrim «ha de ser tenido por derogado, tácitamente, por la legislación promulgada tras la Constitución de 1978. Incluso, las últimas modificaciones de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en cuanto atribuyen a la policía judicial funciones cada vez más precisas en el procedimiento penal, hacen difícilmente compatible la atribución de esa condición de policía judicial a un grupo tan variopinto de personas como las relacionadas en el artículo 283 de la Ley Procesal Penal, en ocasiones, sin ninguna relación con la investigación de hechos delictivos» (FD 9.º2). No obstante, unos días después, concretamente, el 14 de noviembre de 2003, sin mediar explicación alguna, se adoptó por el Pleno de esa misma Sala un acuerdo no jurisdiccional titulado «¿El servicio de vigilancia aduanera es policía judicial?», conforme al cual, el artículo 283 LECrim volvió a estar vigente y el SVA (DAVA) pasó a adquirir la condición de «policía judicial», de modo que todas sus actuaciones se convirtieran en «procesalmente válidas». Acto seguido, el contenido de ese acuerdo no jurisdiccional se elevó a la categoría de «jurisprudencia» por obra de la STS –Sala de lo Penal– 942/2004 de 22 de julio, FD 2.º (rec. 1219/2003 [ECLI:ES:TS:2004:5478]).

las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad cualquiera que sea su naturaleza y dependencia, en la medida en que deben prestar la colaboración requerida por la Autoridad Judicial o el Ministerio Fiscal en actuaciones encaminadas a la averiguación de delitos o descubrimiento y aseguramiento de delincuentes, con estricta sujeción al ámbito de sus respectivas competencias, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal» (art. 1.º). Más concretamente, «[c]onstituyen la Policía Judicial en sentido estricto las Unidades Orgánicas previstas en el artículo 30.1 de la Ley Orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad integradas por miembros del Cuerpo Nacional de Policía y de la Guardia Civil» (art. 7), a las que corresponde «la función de investigación criminal con carácter permanente y especial» (art. 18).

A la vista de lo que antecede, J. Jiménez Villarejo entendió que habría que distinguir, entonces, entre un concepto «genérico» de «policía judicial», que sería el previsto en el artículo 283 LECrim, en el que se encontrarían las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, y otro «específico» o en «sentido estricto», «constituido por unidades de policías dedicadas, de forma específica y permanente, a los cometidos que les son propios», conforme a lo previsto en la redacción originaria de los artículos 443 (las funciones generales de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado como la Policía Judicial) y 444 (las unidades de Policía Judicial dependientes funcionalmente de las autoridades judiciales y del Ministerio Fiscal), de la LOPJ, que distinguían entre la función de las fuerzas y cuerpos de seguridad de auxilio a los juzgados y tribunales, y al Ministerio Fiscal, en las tareas de averiguación de los delitos y de descubrimiento y aseguramiento de los delincuentes, y las funciones especiales de las unidades de policía judicial⁸¹. Y, en el mismo sentido, V. Fairén Guillén, siguiendo la estela del anterior autor, diferencia entre una «policía judicial genérica o general, integrada por todos los miembros de los cuerpos y fuerzas de seguridad de toda España» (del art. 283 LECrim) y una «policía judicial específica o especial, constituida por unidades orgánicas» (del art. 445.2 LOPJ), que dispensarían de modo inmediato a los órganos judiciales «el apoyo técnico imprescindible para las diligencias de investigación criminal en los procesos penales que ante los mismos se tramiten»⁸².

Es indudable, entonces, que conforme a la *mens legislatoris* (expresamente manifestada en los debates parlamentarios de la LORC), no es posible afirmar que el SVA (DAVA) tenga la función de auxiliar a los jueces y tribunales, y al Ministerio Fiscal, en la averiguación del ninguna clase de delito, y el

⁸¹ «La Policía Judicial: una necesidad, no un problema», *ibid.*, p. 184.

⁸² «Sobre las Policías Judiciales Españolas», *Revista de Derecho Procesal*, núm. 1, 1995, p. 14.

descubrimiento y aseguramiento de ningún tipo de delincuentes, ni como «policía judicial» en «sentido genérico» (al no formar parte de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado), ni tampoco en «sentido específico» (por no haber sido creada orgánica y funcionalmente como una «unidad especializada» al servicio de tal cometido). De hecho, basta con acudir al anteproyecto de la Ley Orgánica de Enjuiciamiento Criminal de 24 de noviembre de 2020⁸³, para comprobar cómo hubo otro intento de regularización de la situación del SVA (DAVA), atribuyéndole la condición de «policía judicial» (la que venía teniendo por la «vía de hecho») que, nuevamente, fracasó. En efecto, en el apartado XX de su Exposición de Motivos (rotulado como «La actividad de policía judicial: aspectos organizativos y procesales»), se ponía el acento, entre otros muchos aspectos, en «la actividad de policía judicial propiamente dicha —como acción tendente a la averiguación del delito—», la cual necesariamente debía plasmarse «en las normas procesales penales, con la debida determinación del momento en que han de cesar las indagaciones exclusivamente policiales». Y, a tal fin, señalaba:

«la noción de Policía Judicial que se establece en la presente ley es, de acuerdo con lo que ya se propuso en el Anteproyecto de 2011, puramente funcional. De ahí que se aluda simplemente a su ejercicio ordinario por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad bajo la dependencia funcional del Ministerio Fiscal. Se alude igualmente a la posibilidad excepcional y por disposición de una norma con rango de ley de que determinadas funciones investigadoras se ejerzan por agentes de la autoridad que no pertenezcan a estas fuerzas y cuerpos. Se acepta, así, la noción de policía judicial genérica que se ha consolidado en la práctica y que ha permitido la actuación puntual de unidades especializadas, como el Servicio de Vigilancia Aduanera, servicio al que se une ahora, con especial vigor, la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos, a la que ya se hacía mención, antes de que fuera efectivamente operativa, en el Anteproyecto de 2011. Se admite igualmente la incorporación, como actos realizados en funciones de policía, de las actuaciones inspectoras previamente realizadas por cuerpos y servicios administrativos. Será también necesario en este supuesto que una norma con rango de ley lo disponga así en cada caso concreto».

A continuación, dentro del articulado del citado anteproyecto de ley, el artículo 530 («Función de policía judicial») recogía que la labor de «averiguación de los hechos delictivos y el descubrimiento de los responsables» (apartado 1) correspondería a dos tipos de organismos: a «los miembros de las Fuerzas y Cuer-

⁸³ Puede consultarse en: <https://www.mjusticia.gob.es/es/AreaTematica/ActividadLegislativa/Documents/210126%20ANTEPROYECTO%20LECRIM%202020%20INFORMACION%20PUBLICA%20%281%29.pdf>

pos de Seguridad» y a «aquellos funcionarios e integrantes de organismos y servicios públicos a quienes, en el exclusivo ámbito de su actuación en el que se les habilite específicamente, se confiera por ley dicta condición» (apartado 2), atribuyendo la consideración de policía judicial a «los funcionarios... del Servicio de Vigilancia Aduanera en el ámbito de su respectiva competencia» (apartado 4).

Era el anterior anteproyecto LECrim de 2020 el que pretendió dar la necesaria cobertura jurídica a la incorporación, como actos realizados en funciones de policía judicial, con carácter general, «de las actuaciones inspectoras previamente realizadas por cuerpos y servicios administrativos», siempre que «una norma con rango de ley lo disponga así en cada caso concreto» y, a título específico, al «Servicio de Vigilancia Aduanera» exclusivamente «en el ámbito de su respectiva competencia» (que no es otra que la represión del contrabando). Esa norma no llegó a ver la luz.

En fin, el día 30 de octubre de 2025, el actual Gobierno presentó en el Congreso de los Diputados un nuevo «Proyecto de Ley Orgánica de Enjuiciamiento Criminal» (que toma como fundamento el anteproyecto de 24 de noviembre de 2020)⁸⁴ en el que, nuevamente, acomete la regulación de la actividad de policía judicial, en cuyo seno las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado «están llamados a ejercer las funciones de policía de seguridad y de policía criminal, por ser ambas ordinariamente inescindibles en sus estadios iniciales, con un tronco organizativo general», de manera que, por una parte, «la distribución de competencias y la fijación de los criterios de coordinación entre las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad en materia de policía criminal deben acometerse en el marco de la Ley Orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad», y por otra, «la actividad de policía judicial propiamente dicha –como acción tendente a la averiguación del delito– debe plasmarse en las normas procesales penales». Pues bien, la noción de «Policía Judicial» que se establece en el anteproyecto de ley es puramente funcional, como hicieron los anteproyectos de 2011 y de 2020, de ahí que «se aluda simplemente a su ejercicio ordinario por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad bajo la dependencia funcional del Ministerio Fiscal», de un lado, y que se haga referencia igualmente «a la posibilidad excepcional y por disposición de una norma con rango de ley de que determinadas funciones investigadoras se ejerzan por agentes de la autoridad que no pertenezcan a estas fuerzas y cuerpos», aceptándose «la noción de policía judicial genérica que se ha consolidado en la práctica y que ha permi-

⁸⁴ BOCG, CD, XV Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 74-1, 14 de noviembre de 2025, p. 1. El proyecto está actualmente en trámite de enmiendas (lleva así desde el pasado 2 de diciembre de 2025), tras la última prórroga acordada con fecha de 11 de marzo de 2026, p. 1.

tido la actuación puntual de unidades especializadas, como el Servicio de Vigilancia Aduanera, servicio al que se une ahora, con especial vigor, la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos, a la que ya se hacía mención, antes de que fuera efectivamente operativa, en el Anteproyecto de 2011. Se admite igualmente la incorporación, como actos realizados en funciones de policía, de las actuaciones inspectoras previamente realizadas por cuerpos y servicios administrativos. Será también necesario en este supuesto que una norma con rango de ley lo disponga así en cada caso concreto» (apartado XXI de la Exposición de Motivos)⁸⁵.

Pues bien, como hiciera el anteproyecto de 2020 (que recogía un art. 530 relativo a la «Función de policía judicial»), el actual proyecto incluye un artículo 534 (de contenido prácticamente idéntico) conforme al cual la labor de «averiguación de los hechos delictivos y el descubrimiento de sus responsables» (apartado 1) correspondería nuevamente a dos tipos de organismos: a «los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad» y a «aquellos funcionarios e integrantes de organismos y servicios públicos a quienes, en el ámbito de su actuación en el que se les habilite específicamente, se confiera por ley dicta condición» (apartado 2), atribuyendo la consideración de policía judicial a «los funcionarios... del Servicio de Vigilancia Aduanera en el ámbito de su respectiva competencia, de acuerdo con los dispuesto en esta ley, en el Código Penal y en las demás disposiciones legales y reglamentaria que los regulan» (apartado 4)⁸⁶.

En suma, a la espera de ver lo que sucede con el «nuevo» proyecto, lo cierto es que la Administración tributaria, en general, y la DAVA, en particular, siguen careciendo, en la actualidad, de las funciones propias de la «policía judicial» para la investigación de los delitos, ni siquiera los de contrabando (como ocurre en Alemania, Bélgica o Italia). Tampoco cuenta con una «Unidad especializada» para la «investigación y persecución del fraude fiscal» como la que previó el artículo 103 LPGE 1991 (semejante a la que existe en Francia, Países Bajos o Portugal)⁸⁷. Esto implica que la DAVA viene desarrollando «actuaciones materiales» que, conforme a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, serían «constitutivas de vía de hecho», al carecer «de la necesaria cobertura jurídica» y lesionando «derechos e intereses legítimos» (apartado V de su Exposición de

⁸⁵ *Ibid.*, pp. 67-68.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 302.

⁸⁷ Sobre la atribución a la Administración tributaria de potestades propias de la policía judicial en otros países de nuestro entorno puede verse a MORENO CORTE, M., *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 128-129.

Motivos). Esas actuaciones incurrían, por tanto, en nulidad de pleno derecho de acuerdo con lo previsto en los artículos 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al realizarse por un «órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia» [letra b) de ambos preceptos]⁸⁸. En efecto, como ha señalado la reciente STS –Sala de lo Contencioso-administrativo– 1173/2024, de 2 de julio⁸⁹, respecto de la práctica de interrogatorios por los funcionarios de la AEAT durante la ejecución de una orden judicial de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido, «no es ocioso en este punto recordar que la Administración tributaria, aun con sus especialidades, está sometida a los principios generales del Derecho Administrativo, tal como se desprende del artículo 7 de la Ley General Tributaria» y en «el procedimiento administrativo común no hay nada parecido a una facultad de la Administración de interrogar a las personas en su domicilio y sin citación previa, como tampoco lo hay en la Ley de Seguridad Ciudadana cuando regula los poderes de la policía en materia de orden público» (FD 8.º). Al no tener «fundamento normativo para interrogar sin preaviso y con ocasión de un registro domiciliario», «el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal», lo que implicaba la vulneración de «su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión» y, como consecuencia, «la nulidad de la actuación inspectora» (FD 10.º).

De la misma manera que la AEAT carece de cobertura normativa para «interrogar» a los obligados tributarios en el seno de una entrada domiciliaria, también está falta de ella para realizar funciones de «policía judicial» en relación con ninguna clase de delitos, ni siquiera los de contrabando, blanqueo o contra la Hacienda Pública. Tan cierto es esto que, desde la aprobación de la disposición adicional 1.ª LORC –que solo atribuyó a la DAVA la condición de «órgano colaborador» de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado y, exclusivamente, en «la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando»–, se ha venido insistiendo desde diferentes colectivos en la necesidad de atribuirle legal y expresamente la condición de «policía judicial».

⁸⁸ No lo entendió así la STS –Sala de lo Penal– 1231/2003, de 25 de septiembre, FFDD 7.º y 9.º3, la cual, aunque negó la condición de policía judicial al SVA, sin embargo, apreció la validez de la prueba obtenida «al no concurrir, con la claridad precisa, el presupuesto de la nulidad –que se prescinde total y absolutamente de normas esenciales– ni la indefensión requerida» (rec. 864/2002 [ECLI:ES:TS:2003:5749]). Y también la SSTS –Sala de lo Penal– 202/2006, de 2 de marzo, FD 1.º (rec. 2418/2004 [ECLI:ES:TS:2006:1280]); y 506/2006, de 10 de mayo, FD 3.º (rec. 128/2005 [ECLI:ES:TS:2006:3153]).

⁸⁹ Rec. 5831/2023 (ECLI:ES:TS:2024:3653).

Así lo ha hecho, por ejemplo, la propia Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE), quien viene reclamando que se reconozca «a la AEAT la competencia para investigar los delitos contra la Hacienda Pública» mediante la creación de una «Policía Fiscal» –que tuviese la condición de «Policía Judicial»– con competencias para la persecución e investigación del delito (no solo de los de contrabando, también de los fiscales). Basta con acudir, en este sentido, al Informe de los Inspectores de Hacienda del Estado de 10 de mayo de 2014 sobre «Reforma fiscal española, agujeros negros del fraude, propuestas y recomendaciones»⁹⁰, para comprobar cómo, entonces, hacían ya las dos siguientes propuestas:

1) «Núm. 116»: «Configuración de una Policía Fiscal, a partir de la experiencia del Servicio de Vigilancia Aduanera». Con ella se reclamaba la puesta en funcionamiento de una «Policía Fiscal» como la prevista en el apartado nueve del artículo 103 de la Ley 31/1990 (LPGE 1991), «mediante la creación de la Oficina Nacional de Antifraude (ONAF) y de una Policía Fiscal dependiente de la AEAT –dependencia funcional y orgánica– en la que se integren unidades especializadas de la Policía Nacional y la Guardia Civil, junto con las unidades operativas de Vigilancia Aduanera, junto con Inspectores de Hacienda que desempeñen funciones de investigación». Esa «Policía Fiscal tendría una doble condición permitiendo, como policía administrativa, el apoyo a las actuaciones administrativas de investigación y como policía judicial, la investigación penal de los delitos fiscales, de blanqueo de capitales, de contrabando, alzamiento de bienes, así como de delitos de corrupción y urbanísticos»⁹¹.

2) «Núm. 120»: «Reconocer a la AEAT la competencia para investigar los delitos contra la Hacienda Pública». En ella se señalaba que: «La AEAT no tiene competencias propias en la investigación, persecución e instrucción de los delitos contra la Hacienda Pública, teniendo encomendado, por Ley, el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento, y represión de los delitos públicos en el ámbito de sus competencias, siendo la principal competencia de la AEAT que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios». Y se añadía a renglón seguido: «La nueva Policía Fiscal debería encargarse de la persecución de los delitos fiscales; mientras no se cree la misma, determinadas unidades de la AEAT podrían ver atribuidas esta función, siendo catalogadas como Policía Judicial. Esto debería suponer que, determinadas unidades de la AEAT tendrían la consideración de Policía Judicial a efectos de la persecución de los Delitos contra la Hacienda Pública o bien que se encargase de tales cuestiones la Policía Fiscal»⁹².

⁹⁰ Publicado en la web de los Inspectores de Hacienda del Estado con fecha de 1 de junio de 2014 (<https://inspectoresdehacienda.es/biblioteca/>).

⁹¹ Pp. 194 y 95.

⁹² P. 201.

En suma, el SVA (DAVA), a fecha de hoy, sigue estando huérfano del imprescindible reconocimiento legal para el desarrollo de labores de «policía judicial» en la investigación de los delitos de contrabando o de cualquier otra naturaleza. Se ha convertido, así, en un auténtico «paria» al que el legislador le exige que cumpla con unas determinadas funciones, pero le niega la condición necesaria para llevarlas legalmente a cabo.

4. EL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA: LA POLICÍA FISCAL

El personal de la «Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera» (DAVA), aún hoy conocido como «Servicio de Vigilancia Aduanera» (SVA), según la información oficial de la página web de la Agencia Tributaria, tendría la condición de «agentes de la autoridad» autorizados a portar armas (tanto los dedicados a las labores de «investigación» como los de las «marítimas»), con funciones específicas de «policía fiscal» y «policía judicial». Sus funciones alcanzarían, concretamente, a la represión de los delitos e infracciones de contrabando (incluido el tráfico de drogas), delitos de blanqueo de capitales y fraudes fiscales (fundamentalmente, por los impuestos especiales)⁹³. Por su parte, el Diario de Noticias del Servicio de Vigilancia Aduanera, autodefine al SVA como: «Aduanas. Organismo Policial de la Agencia Tributaria. Resguardo Fiscal y Aduanero del Estado Español», atribuyéndose la condición de «policía», erigiéndose en el «resguardo fiscal» del Estado (desplazando a las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, especialmente, a la Guardia Civil), y asumiendo como materias de su competencia el «narcotráfico, fraude fiscal, blanqueo de capitales, crimen organizado y contrabando»⁹⁴. Es decir, estaríamos ante «un cuerpo armado y con las mismas competencias durante la investigación penal que otros cuerpos policiales»⁹⁵.

Lo que se acaba de señalar no solo es engañoso, sino que genera confusión. Como ha tenido la ocasión de señalar el magistrado E. Arnaldo Alcubilla en su citado voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero, pese a que la anterior información «oficial» acota el ámbito de actuación de la DAVA al «contrabando» y delitos conexos (blanqueo y fraudes fiscales relacionados con el mismo), lo cierto es que «la Agencia Tributaria (AEAT), en general, y la DAVA, en particular, no tienen “legalmente” atribuidas competencias de “policía judi-

⁹³ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/vigilancia-aduanera/que-vigilancia-aduanera/funciones.html>.

⁹⁴ <https://noticiassva.blogspot.com/>.

⁹⁵ IGLESIAS PÉREZ, F., «La policía judicial del siglo XXI. El modelo de vigilancia aduanera», *ibid.*, p. 5.

cial” para la investigación de ninguna clase de delitos, tampoco los de contrabando, blanqueo de capitales o fraudes fiscales. Sus funciones se limitan a la investigación de las “infracciones administrativas” en materia de “contrabando”, “blanqueo” y “otros fraudes fiscales” (relacionados con el “contrabando”, como el de los “impuestos especiales” o el de los “aranceles aduaneros”). No tienen la competencia para la investigación de hechos que no tengan conexión con las infracciones de “contrabando”, ni, en ningún caso, para la de hechos eventualmente constitutivos de delito. La función que se atribuye en la página web a la DAVA para la “represión de los delitos” (de contrabando, blanqueo y otros fraudes fiscales), no es ni propia ni autónoma, sino exclusivamente en “colaboración” con las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado (que son los únicos que tienen legalmente atribuida la consideración de “policía judicial”) y, en especial, con la Guardia Civil que, a través de la Jefatura Fiscal y de Fronteras es la que legalmente controla y persigue el contrabando, el narcotráfico, el fraude y las demás infracciones en los aeropuertos, puertos, costas, aguas y fronteras» (apartado 5.2).

A la AEAT, en general, exclusivamente se le han asignado competencias en materia de comprobación «de la veracidad y exactitud de las declaraciones», «investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias» y «obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos» [artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)], de modo que, el objeto del procedimiento inspector recae únicamente en «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 LGT). Por su parte, a la DAVA, en particular, tan solo se le han atribuido legalmente competencias en relación con las «infracciones» (administrativas) en materia de «contrabando» y, en íntima conexión con este, también las de «blanqueo» y «fraudes fiscales», eso sí, pudiendo actuar, además, como «agente colaborador» de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado en la «persecución y represión de los delitos de contrabando».

En la actualidad, los órganos de la AEAT (y, entre ellos, la DAVA) no tienen legalmente atribuidas competencias investigadoras de hechos fiscales con relevancia penal, ni siquiera en los procesos por delito contra la Hacienda Pública. Y esto es así no solo porque se hayan limitado sus funciones en «materia penal» a las de «investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito» (DA 19.^a LGT), sino también por la existencia de una reserva a la jurisdicción ordinaria para la investigación de los delitos (art. 117.3 CE), que no puede ser menoscabada ni por la Administración, ni por ninguna otra jurisdicción (como la constitucional) [AATC 226/1983, de 25 de mayo, FJ 1;

y 569/1986, de 2 de julio, FJ 1]. Por esta razón, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, cuando introdujo en la Ley General Tributaria una nueva disposición adicional (la 19.^a) rotulada como «Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública», se limitó a habilitar a la Agencia Tributaria a «la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda Pública» (Exposición de Motivos, apartado II).

Lo anterior no impide que, en la «investigación patrimonial» de los sujetos afectados por un delito contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación de la AEAT puedan ejercer «las facultades previstas» en los artículos 93 LGT (requerimientos de información), 94 LGT (requerimientos de información) y 162 LGT (investigación patrimonial), realizando «informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito» y adoptando «medidas cautelares», dando cuenta inmediata «al juez penal». Eso sí, esa función no implica, en ningún caso, una atribución de competencias investigadoras del delito, esto es, de conductas tipificadas en el Código Penal.

Tampoco la DA 1.^a de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC), atribuye a la DAVA la función investigadora de «hechos fiscales con relevancia penal», limitando el alcance de su actuación a su función primigenia, como es la investigación de las «infracciones» de contrabando y la «colaboración» (con la Guardia Civil) en la de los «delitos» de contrabando. En efecto, dicha disposición señala: «El Servicio de Vigilancia Aduanera, en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, actuará en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y tendrá, a todos los efectos legales, carácter colaborador de los mismos». Por su parte, la DA 4.^a de esa misma LORC, bajo el título de «competencias de investigación patrimonial» de los «delitos de contrabando», en su apartado 3, señala que le será de aplicación «la disposición adicional decimonovena de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», la cual, como hemos comprobado, se limita a atribuir a la AEAT «competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública».

Según lo anterior, la DAVA ha tenido y tiene exclusivamente la competencia para el «descubrimiento y persecución en todo el territorio nacional de

los actos e infracciones de contrabando cometidos en perjuicio de la renta»⁹⁶. Esto implica que ni la AEAT, en sentido genérico, ni la DAVA, a título particular, tienen competencias de «policía judicial» para la investigación de hechos fiscales con relevancia penal (delitos). Solo tienen las de «policía fiscal» para la investigación tributaria (comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias) y patrimonial (averiguar la existencia de patrimonios susceptibles de garantizar el pago de las eventuales responsabilidades asociadas al delito). Por esa razón, «[c]uando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal» (art 251.1 LGT), correspondiendo «al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública» (art. 254.1 LGT). Por tanto, «[c]uando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente» (art. 95.3 LGT). De este modo, «cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal», los órganos de aplicación de los tributos «deberán emitir informe» [artículo 100.2 b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT)].

Por consiguiente, como también apuntó el magistrado E. Arnaldo Alcubilla, lo que no puede desconocerse es que, aun cuando el legislador no haya atribuido a la Administración tributaria «las competencias necesarias para la investigación “preprocesal” del delito, sin embargo, le exige la elaboración de un informe que recoja los “hechos constitutivos” con los que se haya “encontrado” [artículos 95.3 LGT y 100.2 b) RGIT], con carácter previo al traslado del eventual tanto de culpa a la jurisdicción penal». De este modo, «desde la aparición de esos indicios de delito, la finalidad de las actuaciones administrativas dejaría de ser la de investigar hechos fiscales “con relevancia tributaria” para limitarse a “identificar” los hechos sobrevenidos que pudieran tener “relevancia penal”. La Administración tendría así que cesar en ese mismo instan-

⁹⁶ Como señalaba expresamente el párrafo segundo del Preámbulo del Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero, por el que se reestructuraba y adscribía directamente el Servicio de Vigilancia Aduanera.

te en el ejercicio de sus funciones de “policía fiscal” (comprobación y regularización), no estando habilitada para realizar funciones propias de “policía judicial” (dirigidas a la determinación de los delitos y de sus eventuales responsables)»⁹⁷.

5. LA JURISPRUDENCIA «CREATIVA» DE LA SALA DE LO PENAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

Dado que, primero, las Cortes Generales habían desaprovechado la oportunidad de dar un espaldarazo definitivo al SVA (DAVA) atribuyéndole expresamente durante la tramitación de la LORC la condición (y funciones) de «policía judicial» que «de facto» venía desarrollando y, después, el Gobierno no le brindó la ocasión de enmendar su error al no convertir en proyecto el anteproyecto de la Ley Orgánica de Enjuiciamiento Criminal de 24 de noviembre de 2020, fue la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo la que salió al paso de su comprometida situación jurídica reconociéndole, *contra legem*, aquella condición, quizá forzada por las circunstancias ante las que se encontró: una querrela criminal presentada contra una magistrada (del Juzgado Central de Instrucción) y un teniente fiscal (de la Fiscalía Especial Antidroga), por un delito continuado de prevaricación y otro de revelación de secretos sumariales, como consecuencia de haber atribuido funciones de «policía judicial» al entonces «Servicio de Vigilancia Aduanera». Pues bien, el ATS de 31 de julio de 1998⁹⁸ concluyó con rotundidad:

«El Servicio de Vigilancia Aduanera, aun no formando parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía Judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 LECrim. Esta condición de Policía Judicial, que en principio no puede ser negada al mencionado Servicio, puede entenderse ratificada por la Disposición Adicional Primera, apartado 1, párrafo primero, de la LO 12/1995, de Contrabando, donde se dice: “las Autoridades, los funcionarios y las Fuerzas a quien está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando, continuarán desempeñando sus cometidos con los derechos y las facultades que para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación”». Ello quiere decir que el Servicio de Vigilancia Aduanera, aunque configurado como una policía administrativa, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, está bajo la dependencia funcional de los Jueces y del

⁹⁷ Apartado 5.2 del voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero.

⁹⁸ Rec. 1780/1998 (ECLI:ES:TS:1998:7047A).

Ministerio Fiscal en tanto su actividad se oriente a la persecución y descubrimiento de los delitos de contrabando, aunque no cuando se trate de meras infracciones administrativas de contrabando. En estos términos, su naturaleza de policía judicial es incuestionable. El problema puede surgir cuando la persecución y el descubrimiento de un delito de contrabando puede ser inseparable de la misma actividad policial referida a un delito de otra naturaleza, por ejemplo, un delito de tráfico de estupefacientes que esté en concurso –de la naturaleza que fuese, pues ello no importa en este momento– con un delito de contrabando. En estos casos, cuya solución en la normativa vigente no es del todo clara, aunque existan en la misma elementos de peso para sostener que en relación con delitos que no sean los especialmente asignados a las funciones del Servicio éste debe limitarse, de la forma que en cada caso se considere más conveniente, a colaborar con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, los Jueces y los miembros del Ministerio Fiscal pueden adoptar resoluciones y ordenar diligencias a los funcionarios a sus órdenes, que quizá en el futuro puedan no ser idóneas para fundar una prueba de carácter incriminador» (Razonamiento Jurídico Único)⁹⁹.

A la vista de la anterior exoneración de responsabilidad del fiscal antidroga (por servirse del SVA como «policía judicial»), la Fiscalía General del Estado asumió las tesis del Tribunal Supremo en su Consulta 2/1999, de 1 de febrero, sobre el Servicio de Vigilancia Aduanera como Policía Judicial¹⁰⁰, en la que respondió a la cuestión de si era admisible atribuir a los funcionarios integrantes del Servicio de Vigilancia Aduanera «la condición de Policía judicial para la investigación del delito de contrabando y conexos». En ella, arrancó en sus consideraciones precisando que «[l]a tarea del Ministerio Público es interpretar y aplicar la Ley, no configurarla», de modo que «[a]rriesgada resulta la tarea que se encomienda a la Fiscalía General del Estado, si lo que se pretende es que arroje luz sobre un espacio de penumbra que el legislador no ha conseguido de momento disipar con la palabra cierta y la norma clara» (Introducción). Y tras el correspondiente análisis concluyó:

«La competencia del Servicio de Vigilancia Aduanera no es general, sino que se circunscribe a la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, de modo que la definición de los límites de la habilitación exige una previa clarificación de la tipología legal del contrabando y de sus imbricaciones con otras formas de actuación delictiva.

⁹⁹ Unos días antes se había dictado la STS 679/1998, de 28 de julio (rec. 1692/1996 [ECLI:ES:TS:1998:5028]), relativa a las actuaciones del SVA, pero sin hacer ninguna precisión sobre su naturaleza.

¹⁰⁰ Referencia FIS-Q-1999-00002: https://www.BOE.es/buscar/abrir_fiscalia.php?id=FIS-Q-1999-00002.pdf.

(...) el Servicio de Vigilancia Aduanera por sus propias disponibilidades materiales y mediales, su óptima infraestructura para la vigilancia marítima, y su específica habilitación legal, está llamado a desempeñar un papel relevante en la investigación de redes organizadas que tengan por objeto la realización de cualquiera de los comportamientos criminales descritos en el artículo 2 Ley Orgánica 12/1995¹⁰¹ así como en el esclarecimiento de los eventuales delitos conexos que en cada caso particular se detecten, sobre todo si se toma en consideración que la infracción de contrabando cualquiera que sea su cuantía se transforma indefectiblemente en delito cuando se realiza a través de una organización ilícitamente constituida para este fin –art. 2.3 a) Ley Orgánica 12/1995–.

(...) El Servicio de Vigilancia Aduanera constituye una Policía mixta, administrativa y judicial, que en el desempeño de esta segunda función opera como servicio especializado en la averiguación y represión del delito de contrabando y cuyos miembros, a todos los efectos, actúan como Agentes de la autoridad, auxiliares de Jueces, Tribunales y Ministerio Fiscal, sin dependencia o sujeción funcional a otros Cuerpos o Fuerzas de Seguridad».

Poco después, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, en su STS 1878/2001, de 19 de octubre¹⁰², insistió en que:

«El servicio de Vigilancia Aduanera, aun no formando parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía Judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 L. E. Cr. Esta condición de Policía Judicial, que en principio no puede ser negada al mencionado Servicio, puede entenderse ratificada por la Disposición Adicional Primera, apartado 1, párrafo primero, de la L. O. 12/1995, de Contrabando» (FD 3.º).

La misma línea siguió la STS 624/2002, de 10 de abril¹⁰³, en la que se señaló que:

«El carácter de Policía Judicial del Servicio de Vigilancia Aduanera ya le fue reconocido, por otra parte, en el Auto de esta Sala de 31 de julio de 1998, en el que se afirmaba que el Servicio de Vigilancia Aduanera, aun no formando parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía Judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 LECrim. Esta condición de Policía Judicial, que en principio no puede ser negada al mencionado Servicio, puede entenderse ratifica-

¹⁰¹ Ese precepto, que se encuentra en el Título I («Delito de contrabando»), se refiere exclusivamente a los comportamientos relacionados con el delito de contrabando.

¹⁰² Rec. 3226/1999 (ECLI:ES:TS:2001:8067).

¹⁰³ Rec. 885/2000 (ECLI:ES:TS:2002:2529).

da por la Disposición Adicional Primera, apartado 1, párrafo primero, de la LO 12/1995» (FD 4.º)¹⁰⁴.

A continuación, si bien la Sala de lo Penal en su STS 236/2003, de 17 de febrero¹⁰⁵, calificó a los agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera, sin más, como «Policía Judicial», acto seguido dio un giro de 360º en su STS 1231/2003, de 25 de septiembre¹⁰⁶. Ante una condena por un delito de tráfico de drogas y falsedad en documento oficial (introducción de un alijo de droga a través de la costa de Pontevedra), fruto de la actuación de los funcionarios del entonces Servicio de Vigilancia Aduanera que, según los recurrentes, «actuaron sin cobertura legal ni judicial vulnerando su derecho a la libertad», denunciando «la inhabilidad de la actuación del servicio de vigilancia aduanera para actuar como policía judicial, en los términos del artículo 492 de la Ley procesal» (FD 7.º), la Sala de lo Penal le negó expresamente aquella condición de «policía judicial» (FD 9.º):

«Respecto al Servicio de Vigilancia Aduanera, la Disposición Adicional primera de la L. O. 2/95 de contrabando atribuye a dicho servicio la condición de colaborador de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado en referencia a la investigación y represión de los delitos de contrabando. Esta atribución de órgano colaborador aparece referenciada a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado –no expresamente a policía judicial– y a un tipo delictivo concreto, sin que quepa realizar una interpretación extensiva de su actuación respecto a otras actividades de investigación que no tiene previstas.

(...) El artículo 283 [LECrím] es un precepto que ha de ser tenido por derogado, tácitamente, por la legislación promulgada tras la Constitución de 1978. Incluso, las últimas modificaciones de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en cuanto atribuyen a la policía judicial funciones cada vez más precisas en el procedimiento penal, hacen difícilmente compatible la atribución de esa condición de policía judicial a un grupo tan variopinto de personas como las relacionadas en el artículo 283 de la Ley Procesal Penal, en ocasiones, sin ninguna relación con la investigación de hechos delictivos.

El precepto de la Ley Procesal, por otra parte, contempla una policía judicial concebida como órgano de ejecución de decisiones judiciales de investigación, toda vez que la Ley de 1882 estatuyó un único órgano de investigación, el Juez de instrucción. Hoy la policía judicial desarrolla, como función propia, la investigación de hechos delictivos bajo la dependencia y sujeto a la investigación del juez de instrucción, que la policía dirige la investigación de los hechos delictivos.

¹⁰⁴ La misma doctrina se reiteró unos días después en las SSTS 1391/2002, de 18 de julio, FD 2.º (rec. 3812/2000 [ECLI:ES: TS:2002:5442]); y 120/2003, de 28 de febrero, FD 3.º (rec. 228/2002 [ECLI:ES:TS:2002:1398]).

¹⁰⁵ Rec. 2502/2001 (ECLI:ES:TS:2003:1001).

¹⁰⁶ Rec. 864/2002 (ECLI:ES:TS:2003:5749).

tivos, pero en esa función actúa con competencia propia y específica de acuerdo a las prescripciones de las leyes anteriormente referidas e interpretadas desde el artículo 126 CE».

La atribución de la condición de policía judicial no es una cuestión meramente nominal. Supone, en primer lugar, la integración en el sistema penal de represión de hechos delictivos, con específicas posibilidades de actuación, coordinación y control de las respectivas Comisiones de Coordinación, nacional y provinciales, diseñadas en el RD 769/87, además de la que el propio juez de instrucción o tribunal o el ministerio fiscal puede realizar en el ejercicio de sus respectivas funciones, durante la investigación que realizan, y entre ellas la verificación y depuración de los posibles abusos y extralimitaciones que eventualmente pudieran producirse en su actuación (STC 55/90, de 25 de marzo) y que la pertenencia al sistema penal posibilita a través del contacto permanente entre jueces y policías.

Además, el acceso a determinadas bases de datos, antecedentes policiales, reclamaciones judiciales, etc..., necesario en la investigación, por enmarcarse en el derecho a la intimidad de los ciudadanos debe estar limitado a aquellos funcionarios de policía judicial pertenecientes al sistema penal de depuración de hechos delictivos, pues ese contenido de la información ha de estar encomendado y controlado por los agentes que lo utilizan para las finalidades de investigación de hechos delictivos.

El ordenamiento jurídico prevé una distribución de las competencias, en este caso de investigación de hechos delictivos, designando unos específicos cuerpos habilitados para su realización, sin que queda una extensión de las competencias sin un amparo legal que así lo disponga, posibilitando así la existencia de los precisos mecanismos de control propios de un Estado de derecho.

Por otra parte, sería difícil imaginar el ejercicio del control político o de los medios de comunicación social al Ministerio de Hacienda, responsable del servicio de vigilancia aduanera, por una detención o una actuación de injerencia en un derecho fundamental de un ciudadano realizada en el curso de una investigación por hechos delictivos, extremo que la experiencia indica sí existe con relación a los funcionarios de policía en funciones de policía judicial. Además, la necesaria coordinación policial es, ciertamente, difícil establecer con dependencias orgánicas bajo distintos Ministerios.

Se ha citado, como argumento de autoridad jurídica en favor de la consideración del servicio de vigilancia aduanera como policía judicial, la Consulta 2/99, de 1 de febrero, del Ministerio Fiscal. La mencionada consulta ya expone la dificultad de la conclusión que alcanza: la atribución de la condición de policía judicial al servicio de vigilancia aduanera destacando como norma habilitadora de esa consideración al artículo 283 de la Ley Procesal y a lo dispuesto en el Acuerdo de Schengen.

Las consultas de la Fiscalía General del Estado no tienen, obviamente, rango normativo, aunque por su calidad puedan ser tenidas en cuenta en la interpretación de la norma. En este supuesto, la Circular expresa la dificultad de la cuestión y su conclusión aparece rectificada por el posterior Acuerdo de la

Comisión Nacional de la Policía Judicial en el que participó el Fiscal General del Estado.

Tampoco cabe atribuir la condición de policía judicial al servicio de vigilancia aduanera por aplicación del Acuerdo de Schengen. El acuerdo referido se limita a autorizar a los institutos de aduanas de los países signatarios para la realización de las actividades propias del servicio de vigilancia aduanera más allá de las fronteras de los países signatarios, si atribuir una específica competencia en lo referente a la investigación de los hechos delictivos»¹⁰⁷.

Una vez negada la condición de «policía judicial» al Servicio de Vigilancia Aduanera, se rechazó el recurso al considerar «desproporcionado» anular la condena, pues «cualquier omisión o un quebrantamiento de algún presupuesto o requisito procesal no es bastante para dar lugar a la nulidad, siendo necesario atender, en cada caso, a la importancia, a la trascendencia de la omisión o quebrantamiento y las consecuencias producidas y su incidencia en los derechos del justificable», concretamente, la existencia o no de una indefensión procesalmente relevante (FD 9.3)

Unos días después, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo volvió a cambiar de opinión y, para exteriorizarla, lo hizo adoptando un acuerdo no jurisdiccional el 14 de noviembre de 2003 titulado «¿El servicio de vigilancia

¹⁰⁷ Como señalaría luego la STS 297/2006, de 6 de marzo (rec. 1285/2004 [ECLI:ES:TS:2006:1732]), «en el Acuerdo de Adhesión del Reino de España al Convenio de Schengen de 25 de junio de 1991, ratificado por España el 30 de Julio de 1993, se califica al Servicio de Vigilancia Aduanera como Policía Judicial en el ejercicio de sus específicas funciones de persecución de específicos delitos, en concreto en materia de tráfico ilícito de estupefacientes» (FD 2.º). No obstante, como luego afirmaría MILANS DEL BOSCH y JORDÁN DE URRÉS, S., se habría hecho una «inadecuada utilización» de ese Convenio para intentar justificar la condición de «Policía Judicial del Servicio de Vigilancia Aduanera con base en su texto» cuando lo cierto es que «[t]al intento deviene inútil con su lectura» porque, aunque «el Acuerdo de Schengen contiene en sus artículos 40 y 41 las normas que regulan la vigilancia transfronteriza y la “persecución en caliente” de determinados delitos, las cuales se llevarán a cabo por “agentes” que son concretados por las diversas partes del Convenio. ..., España incluye en los artículos 2 y 3 los agentes que pueden actuar en España, incluyendo “los funcionarios dependientes de la Administración de Aduanas”, pero con un matiz especialmente importante: dichos funcionarios no tienen la consideración de Policía Judicial» porque «Policía Judicial son los funcionarios del Cuerpo Nacional de Policía y de la Guardia Civil “en el ejercicio de sus funciones de Policía Judicial”. Los funcionarios dependientes de la Administración de Aduanas, que no tienen la condición de Policía Judicial, son agentes en las condiciones determinadas por Acuerdos bilaterales apropiados por lo que respecta a sus atribuciones relativas al tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias sicotrópicas, al tráfico de armas y de explosivos, y al transporte ilícito de residuos tóxicos y nocivos. En definitiva, el Acuerdo de Adhesión distingue lo que son los funcionarios de los cuerpos de seguridad “en el ejercicio de sus funciones de Policía Judicial” (Cuerpo Nacional de Policía y Guardia Civil) y los funcionarios dependientes de la Administración de Aduanas que no tienen el indicado carácter y, por ello, concreta el ámbito de las materias (tráfico de estupefacientes, armas, explosivos y transportes ilícito de residuos tóxicos y nocivo) en el que dichos funcionarios de Aduanas pueden ser considerados “agentes” a los efectos de la vigilancia transfronteriza» («Lo que no es el servicio de vigilancia aduanera: ni fuerza ni cuerpo de seguridad del Estado. Ni policía judicial», *La Ley Penal*, núm. 116, 1 de septiembre de 2015, p. 13).

aduanera es policía judicial?»¹⁰⁸, en el que, sin matización de ninguna clase, modificó la doctrina de la citada sentencia para recuperar la precedente, tanto en lo referente a la negativa a reconocer a la DAVA la condición de «policía judicial», como en lo relativo a entender derogado el artículo 283 LECrim:

«Primero: el artículo 283 de la L. E. Criminal no se encuentra derogado, si bien debe ser actualizado en su interpretación.

Segundo: el Servicio de Vigilancia Aduanera no constituye policía judicial en sentido estricto, pero sí en sentido genérico del artículo 283.1 de la L. E. Criminal, que sigue vigente conforme establece la disposición adicional primera de la LO 12/95, de 12 de diciembre sobre represión del contrabando, en el ámbito de los delitos contemplados en el mismo tiene encomendadas funciones propias de policía judicial, que debe ejercer en coordinación con otros cuerpos policiales y bajo la dependencia de los jueces de instrucción y del ministerio fiscal.

Tercero: las actuaciones realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera en el referido ámbito de competencia son procesalmente válidas».

Según lo anterior, el citado acuerdo, si bien concedió al servicio de vigilancia aduanera la condición de Policía Judicial, lo fue en un ámbito de competencia muy restrictivo y siempre bajo la dependencia de Jueces y/o Ministerio Fiscal¹⁰⁹. Fue, entonces, la STS 942/2004 de 22 de julio¹¹⁰, la que convirtió en jurisprudencia la doctrina del acuerdo no jurisdiccional del 14 de noviembre de 2003, transcribiéndolo en sus mismos términos:

«1.º) el artículo 283 LECrim no se encuentra derogado, si bien debe ser actualizado en su interpretación; 2.º) el Servicio de Vigilancia Aduanera no constituye Policía Judicial en sentido estricto, pero sí en el sentido genérico del artículo 283.1 LECrim, que sigue vigente. Conforme establece la Disposición Adicional Primera de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, sobre Represión del Contrabando, en el ámbito de los delitos contemplados en el mismo tienen encomendadas funciones propias de Policía Judicial, que debe ejercer en coordinación con otros cuerpos policiales y bajo la dependencia de los Jueces de Instrucción y del Ministerio Fiscal; y, por último, las actuaciones realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera en el referido ámbito de competencia son procesalmente válidas. Debemos señalar al respecto que efectivamente son Policía Judicial quienes resultan competentes para proceder por su propia autoridad para investigar, sin necesidad de acudir inicialmente al Juez, siendo esta materia en principio reservada a la Ley Orgánica. No obstante, según la Ley del Contrabando, el Servicio de Vigilancia Aduanera en su ámbito sí constituye Policía Judicial

¹⁰⁸ Publicado en la p. web del Poder Judicial: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Jurisprudencia-/Acuerdos-de-Sala/Acuerdo---El-servicio-de-vigilancia-aduanera-es-policia-judicial->.

¹⁰⁹ STS 178/2006, de 16 de febrero, FD 1.º (rec. 1009/2006 [ECLI:ES:TS:2006:1199]).

¹¹⁰ STS 1426/2005, de 13 de diciembre, FD 1.º (rec. 2014/2004 [ECLI:ES:TS:2005:7472]).

en el sentido que se deriva de la aplicación del artículo 283.1 LECrim, y nada obsta a entender el término colaborar en relación con la función desarrollada por aquel Servicio y no con los demás Cuerpos y Fuerzas de Seguridad en sentido estricto o subordinado, pues esta colaboración evidentemente debe darse por su-puesta, al igual que la coordinación entre todos los Cuerpos. En síntesis, conforme a la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando 12/1995 el Servicio de Vigilancia Aduanera, en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando actuará como Policía Judicial bajo la dependencia del Juez de Instrucción y del Ministerio Fiscal, actuando coordinadamente con los demás cuerpos policiales» (FD 2.º).

La anterior doctrina es la que ha llegado hasta nuestros días, aunque ampliando cada vez más el ámbito de actuación del SVA. De este modo, «sin dejar de reconocer que su condición de Policía Judicial constituye una cuestión doctrinalmente polémica»¹¹¹, considera que los agentes del SVA «deben ser considerados como integrantes en sentido amplio de la Policía Judicial pues se encuentran incluidos en la previsión primera del citado artículo 283 que se refiere a “...Las Autoridades Administrativas encargadas de la seguridad pública y de la persecución de todos los delitos o de algunos especiales...”. En efecto, el Servicio de Vigilancia Aduanera tiene atribuidos específicas competencias en la persecución y descubrimiento de unos específicos delitos: los de contrabando. En tal sentido se dice en la Disposición Adicional Primera de la Ley de Contrabando 12/95 de 12 de diciembre»¹¹². Según esto, el SVA tendría la condición de policía judicial «genérica», pero exclusivamente «en el ámbito de los delitos contemplados» por la LO 12/1995, esto es, para los «delitos de contrabando» (entre los que se encontraría el tráfico de drogas) y, en todo caso, «bajo la dependencia del juez y del Ministerio Fiscal» y «en coordinación con otros cuerpos policiales»¹¹³. Y ello es así porque «esta equiparación a la policía judicial lo es en referencia a la investigación y represión

¹¹¹ STS 178/2006, de 16 de febrero, FD 79.º (rec. 1009/2006 [ECLI:ES:TS:2006:1199]).

¹¹² STS 297/2006, de 6 de marzo, FD 2.º (rec. 1285/2004 [ECLI:ES:TS:2006:1732]).

¹¹³ Según la STS 671/2008, de 22 de octubre (rec. 11117/2007 [ECLI:ES:TS:2008:6245]), el intento de introducción de drogas es un acto de contrabando (delito) «que habría de consumarse mediante la introducción de tal mercancía ilícita en el territorio español», lo que permite actuar al Servicio de Vigilancia Aduanera, «pues el delito de contrabando existe, aunque quede absorbido por el otro relativo al tráfico de drogas» (FD 3.º). Por esta razón, precisa la STS 866/2005, de 30 de junio (rec. 386/2004 [ECLI:ES:TS:2005:4386]), «en estas funciones de control y prevención del delito de tráfico de drogas en el marco del transporte de mercaderías, tienen el carácter de policía judicial, dado su específico cometido, no sólo las unidades orgánicas de policía judicial, sino en general los funcionarios de aduanas, policía de frontera y el Servicio de Vigilancia Aduanera» (FD 1.º). En consecuencia, según la STS 57/2015, de 4 de febrero (rec. 608/2015 [ECLI:ES:TS:2016:186]), los funcionarios del SVA «están legalmente habilitados para actuar como policía judicial en el ámbito de los delitos de contrabando, al que pertenece también la represión del tráfico de estupefacientes» (apartado 1.º del recurso de Aurelio Imanol). Y, en el mismo sentido, la STS 289/2011, de 12 de abril, FD 37.º2 (rec. 10111/2010 [ECLI:ES:TS:2011:2305]).

de los delitos de contrabando, esto es, a un tipo delictivo concreto, pudiendo cuestionarse que quepa realizar una interpretación extensiva de su actuación respecto a otras actividades de investigación que no tiene previstas, dado que el ordenamiento jurídico prevé una distribución de competencias, en este caso de investigación de hechos delictivos, sin que quepa una extensión de aquéllas sin amparo legal que así lo disponga»¹¹⁴.

También la Fiscalía General del Estado, siguiendo la estela de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, emitió la Instrucción 1/2008, de 7 de marzo, sobre «la dirección por el Ministerio Fiscal de las actuaciones de la Policía Judicial»¹¹⁵, en la que distingue entre el modelo de «policía judicial genérica o de primer grado», con origen en el artículo 283 LECrim, de carácter colaborador o auxilio a los juzgados, tribunales y al Ministerio Fiscal (entre la que se encontraría el «Servicio de Vigilancia Aduanera»), y el modelo de «policía judicial específica o en sentido estricto», a la que se refieren los artículos 548 y ss. LOPJ, y 29 y ss. de la Ley Orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad:

«No ofrece dudas cuáles son las actuaciones que puede realizar la Policía Judicial especializada, pues el artículo 29.1 LOFCS establece que las funciones de Policía Judicial que se mencionan en el artículo 126 de la Constitución –averiguación del delito y descubrimiento y aseguramiento del delincuente– serán ejercidas por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, a través de las Unidades que se regulan en el presente Capítulo. Dichas actuaciones deben realizarse en todo caso con absoluto respeto a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución y a las demás formalidades legalmente establecidas. Sin embargo, se suelen plantear dudas acerca de la extensión de las actuaciones de investigación que puede realizar la denominada Policía Judicial Genérica, produciéndose situaciones de incertidumbre en los agentes policiales y de desconcierto en la percepción social, insostenibles en el ámbito de la investigación criminal, provocadas por resoluciones judiciales que otorgan distinta valoración jurídica a las actuaciones realizadas por cuerpos encuadrados en este modelo de Policía Judicial.

(...) Esta concepción genérica de la Policía Judicial afecta a todos aquellos agentes administrativos con funciones policiales constituidos en colaboradores sin facultades investigadoras de las Unidades Orgánicas de Policía Judicial, en virtud de lo dispuesto en los artículos 29.2, 38.2.b, 46 y 53.1.e) LOFCS. Su actuación está limitada a la realización de las diligencias indispensables o urgentes –comprobación de la comisión del hecho, constatación de las circunstancias inmediatas e identificación de los presuntos responsables, intervención de efectos o instrumentos, salvo que para ello se requiera la aplicación de técnicas o cono-

¹¹⁴ STS 970/2006, de 3 de octubre, FD 1 (rec. 1533/2005 [ECLI:ES:TS:2006:5699]).

¹¹⁵ BOE, Doctrina de la Fiscalía General del Estado (referencia FIS-I-2008-000019).

cimientos científicos, en cuyo caso su actuación deberá reducirse a la protección del lugar—, de forma similar a la que se especifica en los artículos 770 y 771 LECRIM, debiendo remitir sus actuaciones inmediatamente a la Unidad de Policía Judicial Específica que territorialmente corresponda.

No obstante, hay que resaltar el régimen especial que como Policía Judicial Genérica tiene en la actualidad la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, toda vez que la citada *ut supra* disposición adicional primera de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, sobre Represión del Contrabando, le otorga facultades de investigación, persecución y represión en todo el territorio nacional, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo español de los actos e infracciones de contrabando, en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, teniendo a todos los efectos legales, carácter de colaborador de los mismos» (apartado III).

A partir de ahí la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha venido reconociendo que, si bien es cierto que la STS 1231/2003, de 25 de septiembre, «cuestionó la consideración de Policía Judicial del referido Servicio»¹¹⁶, no lo es menos, de una parte, que la conclusión alcanzada en ella, lejos de suponer la declaración de nulidad de las pruebas obtenidas por tales funcionarios, señalaba la desproporción que un tal pronunciamiento supondría, así como que, en posterior Acuerdo adoptado por el Pleno no Jurisdiccional de esta misma Sala, en su sesión del día 17 de noviembre de 2003, ha insistido en la condición de «policía judicial», sin matices, del Servicio de Vigilancia Aduanera¹¹⁷,

¹¹⁶ En efecto, la STS 343/2007, de 20 de abril (rec. 886/2006 [ECLI:ES:TS:2007:3605]) reconoció que la cuestión de la consideración del SVA como «policía judicial» «fue, efectivamente, objeto de polémica y debate en su día, en esta Sala, y buena prueba de ello lo constituye, por ejemplo, la STS de 25 de septiembre de 2003, que negaba al Servicio de Vigilancia Aduanera el carácter de Policía Judicial, contradiciendo otras Resoluciones precedentes que se habían pronunciado reconociéndoselo, pero las dudas al respecto fueron completamente despejadas cuando la mayoría del Tribunal, en el Pleno no jurisdiccional celebrado el 14 de noviembre de 2003» acordó aquella condición, no en sentido estricto, pero sí en el sentido genérico del artículo 283.1.º LECrim (FD 4.º).

¹¹⁷ Así, por ejemplo, SSTS 1489/2003, de 65 de noviembre, FD 2.º (rec. 894/2002 [ECLI:ES:TS:2003:6913]); 942/2004, de 22 de julio, FD 1.º (rec. 1219/2003 [ECLI:ES:TS:2004:5478]); 1020/2005, de 19 de marzo, FD 2.º (rec. 751/2004 [ECLI:ES:TS:2005:5338]); 1185/2005, de 10 de octubre, FJ 3.º (rec. 283/2004 [ECLI:ES:TS:2005:5977]); 1426/2005, de 13 de diciembre, FD 1.º (rec. 2014/2004 [ECLI:ES:TS:2005:7472]); 178/2006, de 16 de febrero, FD 79.º (rec. 1009/2006 [ECLI:ES:TS:2006:1199]); 202/2006, de 2 de marzo, FD 1.º (rec. 2418/2004 [ECLI:ES:TS:2006:1280]); 297/2006, de 6 de marzo, FD 2.º (rec. 1285/2004 [ECLI:ES:TS:2006:1732]); 392/2006, de 6 de abril, FD 1.º (rec. 2077/2004 [ECLI:ES:TS:2006:1819]); 506/2006, de 10 de mayo, FD 2.º (rec. 128/2005 [ECLI:ES:TS:2006:3153]); 516/2006, de 12 de mayo, FD 1.º (rec. 331/2005 [ECLI:ES:TS:2006:3146]); 560/2006, de 19 de mayo, FD 2.º (rec. 125/2005 [ECLI:ES:TS:2006:3207]); 586/2006, 29 de mayo, FD 1.º (rec. 232/2005 [ECLI:ES:TS:2006:3620]); 738/2006, de 4 de julio, FD 2.º (rec. 1305/2005 [ECLI:ES:TS:2006:4057]); 888/2006, de 20 de septiembre, FD 1.º (rec. 83/2005 [ECLI:ES:TS:2006:5577]); 970/2006, de 3 de octubre, FD 1.º (rec. 1533/2005 [ECLI:ES:TS:2006:5699]); 55/2007, de 23 de enero, FD 1.º (rec. 10048/2006 [ECLI:ES:TS:2007:605]); 562/2007, de 22 de junio, FD 3.º (rec. 2138/2006 [ECLI:ES:TS:2007:4517]); 671/2008, de 22 de octubre, FD 3.º (rec. 11117/2007 [ECLI:ES:TS:2008:6245]); 641/2009, de 16 de junio, FD 5.º (rec. 10864/2008 [ECLI:ES:TS:2010:7050]); 1107/2010, de 10 de diciembre, FD 2.º (rec. 10567/2010 [ECLI:ES:TS:2010:7050]); 289/2011, de 12 de abril, FD 37.º (rec. 10111/2010 [ECLI:ES:TS:2011:2305]); 562/2007, de 22 de junio, FD 3.º (rec. 2138/2006 [ECLI:

hasta el punto de que la reciente STS 549/2023 de 5 de julio¹¹⁸, ha afirmado con total rotundidad que la condición de «policía judicial» del Servicio de Vigilancia Aduanera «no admite dudas en la actualidad», de modo que «[l]as actuaciones realizadas por el Servicio de Vigilancia Aduanera en el referido ámbito de competencia son procesalmente válidas» (FD 4.º2). De esta manera, «los funcionarios de Vigilancia Aduanera ostentan la condición de Policía Judicial, no sólo para investigar los delitos de contrabando o conexos con el mismo, sino también para aquellos otros que estén directamente vinculados a la actuación inspectora de este servicio, integrado en la Agencia Tributaria. Sería el caso, entre otros, de los delitos de blanqueo de capitales o contra la hacienda pública» (FD 4.º3)¹¹⁹.

Esa misma doctrina es la que ha seguido hasta la actualidad, como lo pone de manifiesto la STS 1186/2024, de 8 de enero de 2025¹²⁰, al insistir en que los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera «ciertamente tienen carácter de agentes de la autoridad (policía fiscal y policía judicial) dadas las misiones que desempeñan y por ello, están autorizados a portar armas reglamentarias. Sus actuaciones están encaminadas a la represión de los delitos e infracciones de contrabando, la lucha contra el tráfico de drogas y otros delitos relacionados con el blanqueo de capitales, el fraude de impuestos especiales y otros fraudes fiscales» (FD 1.º3).

6. CONCLUSIÓN

Según A. Fernández Vázquez, «la ausencia de un estatus jurídico preciso que otorgue indudable cobertura a las actuaciones del SVA en el ámbito criminal, el concepto funcional de Policía Judicial contenido en la Constitución de 1978 y la inexistencia de una normativa integral que la regule, han provoca-

ES:TS:2007:4517]; 507/2014, de 3 de junio, FD 2.º (rec. 122/2014 [ECLI:ES:TS:2014:2672]); 57/2015, de 4 de febrero, apartado 1.º del recurso de Aurelio Imanol (rec. 608/2015 [ECLI:ES:TS:2016:186]); 208/2016, de 11 de marzo, FD 1.3 (rec. 1189/2015 [ECLI:ES:TS:2016:1171]); 171/2019, de 28 de marzo, FD 6.2 (rec. 10405/2018 [ECLI:ES:TS:2019:1514]); 679/2019, de 23 de enero, FD 3 (rec. 1678/2018 [ECLI:ES:TS:2020:166]); 737/2021, de 30 de septiembre, FD 22.3 (rec. 2383/2019 [ECLI:ES:TS:2021:3616]); 315/2023, de 3 de mayo, FD 2 (rec. 2063/2021 [ECLI:ES:TS:2023:1953]); y 48/2024, de 17 de enero, FD 2.5 (rec. 10895/2023 [ECLI:ES:TS:2024:271]).

¹¹⁸ Rec. 3386/2021 (ECLI:ES:TS:2023:3076).

¹¹⁹ Lo cierto es que dicha condición quizás sigue sin estar tan clara como parece, a la vista de lo señalado en el voto particular del magistrado ARNALDO ALCUBILLA, E., al ATC 8/2025, de 27 de enero, dictado precisamente en el recurso de amparo núm. 6141-2023 promovido contra esa STS 549/2023 de 5 de julio (rec. 3386/2021 [ECLI:ES:TS:2023:3076]).

¹²⁰ Rec. 1091/2022 (ECLI:ES:TS:2025:19).

do incertidumbre sobre la legitimidad del SVA para ejercer la función de Policía Judicial»¹²¹. La misma Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha resaltado también «la necesidad de acometer una regulación específica de la policía judicial más acorde con la realidad procesal y forense»¹²², dado que «la legislación española no ha desarrollado, de forma integral, el artículo 126 de la Constitución con una legislación, cada vez más necesaria, que articule la policía judicial, su posición en el sistema penal y las funciones de averiguación del delito y descubrimiento y aseguramiento del delincuente con dependencia de los Jueces, Tribunales y del Ministerio fiscal»¹²³.

No obstante lo anterior, pese a lo señalado por el Tribunal Supremo, a falta de esa regulación específica, por su propia voluntad¹²⁴ y, por tanto, sustituyendo no solo el vacío legislativo existente sino la propia voluntad del legislador (expresada a lo largo de la tramitación parlamentaria de diferentes disposiciones legislativas), la citada Sala de lo Penal ha atribuido al Servicio de Vigilancia Aduanera (DAVA) la condición de «policía judicial», «genérica» –dice–, y no solo para la investigación de los «delitos de contrabando», «bajo la dependencia del juez y del Ministerio Fiscal» y «en coordinación con otros cuerpos policiales», sino para la investigación del cualquier delito propio de lo que se considera como su «competencia» (contrabando, blanqueo y fraudes fiscales) o conectados «directa o indirectamente» con ellos (tráfico de drogas, crimen organizado, negociaciones prohibidas a los funcionarios, cohecho, prevaricación, ...). Y, todo ello, sin la necesidad del concurso de otros cuerpos policiales (de la Guardia Civil, en particular) que se han convertido, ellos sí, en sus «meros colaboradores». De este modo, parece haber dotado de vigencia al artículo 60.4 de la Ley Penal y Procesal de Contrabando y Defraudación de 14 de enero de 1929, que permitía a los inspectores del Ministerio de Hacienda, considerados como «agentes de la autoridad», reclamar «el au-

¹²¹ «El Servicio de Vigilancia Aduanera. Problemática sobre su consideración como Policía Judicial», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2088, 1 de julio de 2009, p. 1840.

¹²² SSTS 1039/1999, de 22 de junio, FD 6.º (rec. 1537/1996 [ECLI:ES:TS:1999:4457]); 506/2006, de 10 de mayo, FD 1.º (rec. 128/2005 [ECLI:ES:TS:2006:3153]); y 562/2007, de 22 de junio, FD 4.º (rec. 2138/2006 [ECLI:ES:TS:2007:4517]). También ZUBIRI DE SALINAS, F., destaca «la falta de la suficiente adecuación a la realidad social y a la exigencia constitucional de la actual organización de la Policía Judicial» («La policía judicial», *Poder Judicial*, núm. 19, 1990, p. 85).

¹²³ En este sentido, por ejemplo, SSTS 1231/2003, de 25 de septiembre, FD 7.º (rec. 864/2002 [ECLI:ES:TS:2003:5749]); y 562/2007, de 22 de junio, FD 4.º (rec. 2138/2006 [ECLI:ES:TS:2007:4517]).

¹²⁴ Esta afirmación es simplemente la consecuencia del cambio de posición en la STS 942/2004 de 22 de julio (rec. 1219/2003 [ECLI:ES:TS:2004:5478]), de la doctrina sentada en la STS 1231/2003, de 25 de septiembre (rec. 864/2002 [ECLI:ES:TS:2003:5749]) que negó expresamente la consideración de «policía Judicial», en ningún sentido, al SVA.

xilio de todas las Autoridades civiles y militares, agentes de la Autoridad e individuos del Resguardo»¹²⁵.

En efecto, como apuntan O. Morales García y V. Ferreres Comella, «[e]n los últimos años venimos asistiendo a un crecimiento exponencial de la actuación del Servicio de Vigilancia Aduanera como policía, y muy especialmente como policía judicial», resultando extraño «que un cuerpo gregario de su ente de creación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pueda llegar a actuar desempeñando tales funciones, dada la inferencia extrema que ello conlleva en derechos fundamentales y particularmente en aquellos sometidos a ultratutela (por exigencia de resolución judicial previa a la injerencia)»¹²⁶. A su juicio, «dado que las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado se nutren del Cuerpo Nacional de Policía, Guardia Civil, Policía Autonómica y Local, que su misión primigenia radica en la preservación de las libertades de los ciudadanos, no parece legal y constitucionalmente habilitar judicialmente a un cuerpo extraño, gregario de su ente de creación, ajeno a la misión constitucional de salvaguarda de derechos, como policía judicial»¹²⁷.

Es indudable que la DAVA (SVA), a fecha de hoy, carece «legalmente» de competencias de «policía judicial», en «sentido específico» y en «sentido genérico». Se las ha reconocido el Tribunal Supremo en este último sentido y, aunque en un primer momento de forma muy limitada, cada día que pasa, a golpe de sentencia, va extendiendo su ámbito de actuación un poco más lejos para terminar configurando un «cuerpo normativo» habilitante del ejercicio de unas funciones inexistentes y legitimador de unas fuentes de prueba que deberían ser inválidas. El «resguardo fiscal» del Estado y, por tanto, la lucha contra el contrabando y demás tráficos ilícitos corresponde a la Guardia Civil (carabineros). Los agentes del «servicio de aduanas» (DAVA) tienen exclusivamente competencias para la persecución de «los actos e infracciones de contrabando y defraudación» (Exposición de Motivos del Decreto 102/1961, de 22 de

¹²⁵ Para IGLESIAS PÉREZ, F., el SVA tendría la condición de «policía judicial específica, o de segundo grado» (en contraposición con la «policía judicial genérica», de «primer grado», que serían las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado), por tratarse sus miembros de «[a]utoridades y funcionarios no integrados en la Fuerzas y Cuerpos de Seguridad que tenían atribuidas [y siguen teniendo] y ejercían con legitimidad y eficiencia la función de investigación de delitos sustentada en la habilitación legal que les confería al respecto el artículo 283 LECrim». En «La policía judicial del siglo XXI. El modelo de vigilancia aduanera», *Investigación Aduanera y Fiscal* (IAF), Asociación de Funcionarios del Cuerpo Superior de Investigación Aduanera y Fiscal de Vigilancia Aduanera (AEAT), p. 3.

<http://www.investigacionaduanerafiscal.es/wp-content/uploads/2018/02/LA-PJ-DELSXXI.pdf>.

¹²⁶ MORALES GARCÍA, O. y FERRERES COMELLA, V., «El Servicio de Vigilancia Aduanera como policía judicial: la dimensión constitucional del problema», *Diario La Ley*, núm. 8666, 16 de diciembre de 2015, p. 1.

¹²⁷ MORALES GARCÍA, O. y FERRERES COMELLA, V., «El Servicio de Vigilancia Aduanera como policía judicial: la dimensión constitucional del problema», *ibid.* p. 1.

junio), es decir, para el «descubrimiento, persecución y represión de los actos e infracciones de contrabando» en aduanas, «el control en materia de impuestos especiales» y la «colaboración en la investigación y descubrimiento de las infracciones de control de cambios» (artículo 2 de Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero). Sus funciones propias se limitan, entonces, a la «investigación de las infracciones de contrabando»; como «agente colaborador», a las de «investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando» (DA 1.ª LORC); y bajo la supervisión de la autoridad judicial, a las de investigación del patrimonio «que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito» (DA 19.ª LGT).

Como ha concluido el magistrado E. Arnaldo Alcubilla, «[l]a DAVA no tiene, en consecuencia, competencia alguna para la investigación de hechos eventualmente constitutivos de delito (ni directamente ni en conexión), ni siquiera en materia de contrabando, pudiendo solo actuar en “colaboración” con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, principalmente, con la Guardia Civil y, exclusivamente, en materia de contrabando (y defraudaciones derivadas de este). Por tanto, viene actuando “de hecho” como una “policía judicial” en relación con los “delitos de contrabando”, sin “cobertura jurídica”, pues nació “para perseguir algo que originariamente no era delito”, encontrando su actuación “alguna dificultad de acoplamiento como consecuencia de la Ley orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado”, según los propios diputados/senadores que participaron en la tramitación del proyecto de Ley Orgánica de Represión del Contrabando»¹²⁸.

Sorprende, entonces, como apunta S. Milans del Bosch y Jordán de Urrés, «la lectura que a veces se hace de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando en la que, sin tener en cuenta los antecedentes normativos, se violenta la voluntad del Legislador que resulta de los debates parlamentarios y del texto finalmente aprobado», de modo que la única conclusión acorde con los antecedentes normativos y con la voluntad del legislador «es que la condición del Servicio de Vigilancia Aduanera es, a todos los efectos legales, la de colaborador, que no Policía Judicial, de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, y tan solo en los delitos de contrabando, careciendo de cualquier otra condición que pretenda atribuírsele»¹²⁹.

No solo es necesario sino urgente que el legislador reaccione y dote a la DAVA de la condición de «policía judicial» (en sentido estricto) y le atribuya

¹²⁸ Apartado 5.7 del voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero.

¹²⁹ «Lo que no es el servicio de vigilancia aduanera: ni fuerza ni cuerpo de seguridad del Estado. Ni policía judicial», *ibid.*, p. 3.

las concretas funciones de investigación no solo de los delitos de contrabando¹³⁰ sino, también, como ha venido reconociéndole la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, con absoluta naturalidad, los «conexos»¹³¹, pero en sentido «material» (los de blanqueo y contra la Hacienda Pública), no en sentido «procesal» (cualquier delito que haya «asomado» en una investigación)¹³². Bastaría con aprobar y llevar al *BOE* dos propuestas legislativas hasta este momento fallidas: en primer lugar, la letra del artículo 530 del anteproyecto de la Ley Orgánica de Enjuiciamiento Criminal de 24 de noviembre de 2020¹³³, el cual disponía:

Artículo 530. Función de policía judicial.

1. La función de Policía Judicial tiene por objeto la realización de las actuaciones establecidas en la ley para la averiguación de los hechos delictivos y el descubrimiento de sus responsables.
2. Corresponde ejercer la función de Policía Judicial a:
 - a) Los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad.

¹³⁰ Conforme a la STS 57/2015, de 4 de febrero, apartado 1.º (del recurso de Aurelio Imanol), los funcionarios del SVA «están legalmente habilitados para actuar como policía judicial en el ámbito de los delitos de contrabando, al que pertenece también la represión del tráfico de estupefacientes» (rec. 608/2015 [ECLI:ES:TS:2016:186]).

¹³¹ Sobre la «conexidad» hay que recordar que la Ley Penal y Procesal de Contrabando y Defraudación de 14 de enero de 1929 (*Gaceta de Madrid* núm. 17, de 17 de enero), consideraba en su artículo 9 como «delitos conexos» a los de contrabando y defraudación, aquellos que eran «instrumentales» para su comisión, tales como el soborno a la autoridad o sus agentes, la falsificación de documentos públicos o privados, el robo o sustracción de efectos estancados, la suposición de nombre, industria profesión o cargo, las omisiones y abusos de los empleados públicos y cualquier otro delito cometido, eso sí, «con evidente propósito de ejecutar, facilitar, asegurar o encubrir el contrabando o la defraudación».

¹³² La STS 811/2012, de 30 de octubre (rec. 258/2012 [ECLI:ES:TS:2012:7642]), no solo viene reconociendo a los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera «en el ámbito específico de sus competencias, la condición de policía judicial», sino que ha entendido que aun cuando «no pueden extender sus actuaciones a ámbitos absolutamente ajenos a las investigaciones de índole fiscal (...), es claro que el blanqueo de capitales, que implica la ocultación a Hacienda de grandes cantidades de dinero, se incluye en el ámbito fiscal» (FD 23.º). También la STS 362/2014, de 25 de abril (rec. 20490/2012 [ECLI:ES:TS:2014:1524]), ha señalado que «los funcionarios de Vigilancia Aduanera ostentan la condición de Policía Judicial, no sólo para investigar los delitos de contrabando o conexos con el mismo, sino también para aquellos otros que estén directamente vinculados a la actuación inspectora de este servicio, integrado en la Agencia Tributaria. Sería el caso, entre otros, de los delitos de blanqueo de capitales o contra la Hacienda Pública» (FD 1.º1). Pero no solo eso, pues en los últimos tiempos la «conexidad» alcanza a cualquier delito descubierto en el seno de una investigación cuyo origen fuesen los delitos contra la Hacienda Pública o de blanqueo de capitales, como ha apreciado la STS 549/2023 de 5 de julio (rec. 3386/2021 [ECLI:ES:TS:2023:3076]), respecto de los delitos de malversación y cohecho por los que fue finalmente condenado el acusado (FD 4.º3).

¹³³ Puede consultarse en: <https://www.mjusticia.gob.es/es/AreaTematica/ActividadLegislativa/Documentos/210126%20ANTEPROYECTO%20LECRIM%202020%20INFORMACION%20PUBLICA%20%281%29.pdf>,

b) Aquellos otros funcionarios e integrantes de organismos y servicios públicos a quienes, en el exclusivo ámbito de actuación en el que se les habilite específicamente, se confiera por ley dicha condición.

3. Cuando la ley así lo establezca, las actuaciones inspectoras realizadas por organismos y servicios públicos que tengan relevancia para el esclarecimiento de los hechos punibles tendrán el mismo carácter que las realizadas por los funcionarios de la Policía Judicial y podrán ser incorporadas al procedimiento.

4. En todo caso, tendrán la consideración de Policía Judicial los funcionarios de la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos y del Servicio de Vigilancia Aduanera en el ámbito de su respectiva competencia, de acuerdo con lo dispuesto en esta ley, en el Código penal y en las demás disposiciones legales y reglamentarias que los regulan.

En segundo lugar, podría recuperarse el texto de la disposición adicional 1.^a de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC), aprobado por el Dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados¹³⁴, y que finalmente no llegó incorporarse al texto de esa norma legal:

Primera. Organización funcional.

1. Las autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos con los derechos y facultades que, para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación.

2. Los funcionarios integrados en el Servicio de Vigilancia Aduanera, de acuerdo con lo establecido en los artículos 443 a 446 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, procederán a la investigación, identificación, detención y puesta a disposición judicial de los autores y géneros aprehendidos en los delitos de contrabando, de blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública.

3. El Servicio de Vigilancia Aduanera y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado actuarán coordinadamente en la investigación, persecución y represión de los delitos mencionados en el apartado anterior.

4. Los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a requerimiento de los organismos y servicios encargados de la persecución del contrabando, podrán autorizar, sin interferencias obstructivas, la salida de mercancías de los recintos o lugares habilitados por la Administración aduanera, a fin de facilitar las investigaciones encaminadas al descubrimiento del contrabando.

5. Con idéntico fin los organismos y servicios encargados de la persecución del contrabando podrán establecer contactos e intercambiar información con otros servicios homólogos nacionales o internacionales.

¹³⁴ BOCG, CD, núm. 93-11, 27 de junio de 1995, p. 46.

La falta de consideración legal de la DAVA como «policía judicial» junto a la inexistencia de una atribución expresa de la función de investigación de los delitos (ni siquiera los de contrabando), debería provocar la nulidad de toda prueba cuya obtención hubiese derivado de su actuación. Como ha tenido la oportunidad de afirmar el magistrado E. Arnaldo Alcubilla, «[p]uesto que la DAVA no es una “fuerza o cuerpo de seguridad” del Estado y no tiene la condición de “policía judicial” en “sentido estricto”, todas las “fuentes de prueba” obtenidas durante la investigación llevada a cabo serían radicalmente nulas por haberse conseguido con lesión de derechos fundamentales sustantivos»¹³⁵. En consecuencia, si la DAVA carece legalmente de la condición de policía judicial, estando huérfana de la competencia para la investigación de hechos administrativos con trascendencia penal, ni siquiera bajo la dirección de un órgano judicial, su actuación sin la necesaria cobertura jurídica constituye una vía de hecho «y, a todos los efectos, nula de pleno derecho al no poder surtir efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales (art. 11 LOPJ)»¹³⁶.

La inacción del legislador unida a una doctrina expansionista del Tribunal Supremo ha provocado que la DAVA haya pasado de estar habilitada –según la ley– para colaborar con las fuerzas y cuerpos de seguridad en la investigación de las infracciones de contrabando, a actuar como «policía judicial» en la investigación de los delitos, de contrabando, pero también de los de blanqueo, contra la Hacienda Pública y cualquier otro «conexo», directa o indirectamente, con los anteriores¹³⁷. De este modo, la DAVA ha dejado de ser el «agente colaborador» para convertirse en el «agente investigador», disponiendo de las fuerzas y cuerpos de seguridad como órganos a su servicio¹³⁸.

En la pugna entre la defensa del interés público al descubrimiento de la verdad material y la protección del interés particular a la validez únicamente

¹³⁵ Apartado 6 del voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero.

¹³⁶ Apartado 7 del voto particular al ATC 8/2025, de 27 de enero.

¹³⁷ Por su parte, en la STS 362/2014, de 25 de abril (rec. 20490/2012 [ECLI:ES:TS:2014:1524]), se condenó a un magistrado como autor de un delito de tráfico de influencias (negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios y abuso en el ejercicio de su función) como consecuencia de la investigación efectuada por el SVA, so pretexto de haberse empezado la investigación por delitos de blanqueo de capitales y fraude subvenciones, luego ampliada a los de cohecho, prevaricación, malversación de caudales públicos, falsificación documental y contra la Hacienda Pública (FD 1.º1). Y en la STS 549/2023, de 5 de julio (rec. 3386/2021 [ECLI:ES:TS:2023:3076]), se confirmó la condena por dos delitos continuados de cohecho y prevaricación con fundamento en la investigación realizada por la DAVA sin el concurso de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, so pretexto de tratarse de una pieza separada de la investigación principal por delitos de blanqueo y contra la Hacienda Pública, por ser aquellos «infracciones penales conexas que se evidenciaron como resultado de la infracción» (FD 4.º3).

¹³⁸ En el mismo sentido, MORALES GARCÍA, O. y FERRERES COMELLA, V., «El Servicio de Vigilancia Aduanera como policía judicial: la dimensión constitucional del problema», *ibid.* p. 10.

de la verdad procesal obtenida con respeto a los derechos fundamentales, ha prevalecido el ejercicio del *ius puniendi* sobre quienes han cometido un delito. El derecho del acusado a no sufrir una condena a menos que su culpabilidad hubiese quedado establecida más allá de toda duda razonable en virtud de pruebas de cargo obtenidas con todas las garantías ha quedado relegado a un plano secundario, al admitirse el ejercicio de conductas antijurídicas en el descubrimiento de la verdad material. El pretendido efecto disuasorio de la nulidad de las fuentes de prueba obtenidas con violación de derechos fundamentales (art. 11 LOPJ), dirigido a evitar los excesos o arbitrariedades durante la investigación de los delitos, ha quedado neutralizado por un preminente interés público al castigo de las conductas contrarias al ordenamiento jurídico, aunque el conocimiento de la verdad material se haya alcanzado ilícitamente¹³⁹. Desde la creación de SVA (DAVA), ninguna norma le ha atribuido la condición de «policía judicial», «ni la investigación, persecución y represión de delito alguno, lo que implica que cuántas veces ha actuado como tal, con afectación de las libertades o los derechos fundamentales, si el resultado ha sido utilizado como prueba en el proceso penal [careciendo] de eficacia al haberse obtenido, directa o indirectamente, violentando los derechos libertades fundamentales», siendo inválidas las pruebas obtenidas «con vulneración de derechos fundamentales, como sería el caso de las aprehendidas en una investigación delictiva llevada a cabo por personal funcionario legalmente inhabilitado para hacerlo, excepto en la condición de colaboradora y solo en el delito de contrabando»¹⁴⁰.

Han pasado más de veinte años desde que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo saliese *–contra legem–* en defensa y protección de las condenas fundadas en las investigaciones llevadas a cabo por el SVA como policía judicial «genérica» y seguimos sumidos en una situación de absoluta incertidumbre¹⁴¹. El SVA (DAVA) no puede seguir actuando como «policía judicial» sin la nece-

¹³⁹ En este sentido, MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «La necesidad social del castigar al malhechor y la lucha contra el fraude fiscal: el doble paradigma de la validez de la prueba ilícita», *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Vol. II, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 1210-1211.

¹⁴⁰ MILANS DEL BOSCH y JORDÁN DE URRÍES, S., «Lo que no es el servicio de vigilancia aduanera: ni fuerza ni cuerpo de seguridad del Estado. Ni policía judicial», *ibid.*, pp. 3-4. Y añade: «No deja de resultar paradójico que, en el Acuerdo no jurisdiccional, la Sala Segunda del Tribunal Supremo manifieste que el Servicio de Vigilancia Aduanera tiene encomendadas funciones propias de Policía Judicial» en el ámbito de los delitos contemplados en la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, «e ignore el texto de la misma en la que expresamente se dice que su carácter es el de colaborador y no el de Policía Judicial» (*ibid.*, p. 17).

¹⁴¹ Para MILANS DEL BOSCH y JORDÁN DE URRÍES, S., «no resulta aceptable alterar el marco constitucional asumiendo los Tribunales, más allá de su excelsa misión de complementar el ordenamiento jurídico al interpretar y aplicar la Ley, la costumbre y los principios generales del derecho, una tarea que co-

saría cobertura legal. El Tribunal Supremo no puede seguir «salvando» las investigaciones penales ejecutadas por la DAVA en toda clase de delitos so pretexto de tener algún tipo de conexión (por lejana que sea), no ya con los delitos de contrabando, sino con los de blanqueo o contra la Hacienda Pública, sin una previsión legal que le legitime, desconociendo la regla de exclusión de la prueba ilícita del artículo 11 LOPJ¹⁴². Como ya advirtió hace 22 años la STS 1231/2003, de 25 de septiembre, «la ausencia de un fundamento claro sobre el mencionado servicio de aduanas exige del legislador un pronunciamiento claro y urgente sobre la policía judicial que delimite su composición, sus funciones, su dependencia y los controles de su actuación» (FD 9.º)¹⁴³. Y como ha reconocido hace más de 10 años el propio legislador, «[p]or muy meritorio que haya sido el esfuerzo de jueces y tribunales para definir los límites del Estado en la investigación del delito, el abandono a la creación jurisprudencial de lo que ha de ser objeto de regulación legislativa ha propiciado un déficit en la calidad democrática de nuestro sistema procesal, carencia que tanto la dogmática como instancias supranacionales han recordado»¹⁴⁴. Resulta, por ello, estéril, según S. Milans del Bosch y Jordán de Urríes, «la “reinterpretación” que la Sala Segunda del Tribunal Supremo hace del artículo 283.1 de la Ley Enjuiciamiento Criminal para dar “cobijo” como Policía Judicial al Servicio de Vigilancia Aduanera en unos términos que no se corresponden ni con el espíritu ni con el tener literal del precepto», de manera que «carece de rigor jurídico aludir en términos genéricos, sin matización alguna, a la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, cuando la voluntad de Legislador ha sido establecer específicamente la condición de colaborador a todos los efectos legales, que no de Policía Judicial, del Servicio de Vigilancia Aduanera»¹⁴⁵.

rresponde exclusivamente al Legislador» («Lo que no es el servicio de vigilancia aduanera: ni fuerza ni cuerpo de seguridad del Estado. Ni policía judicial», *ibid.*, p. 20).

¹⁴² De hecho, como apunta NAVARRO MASSIP, J., resulta paradójico que mientras en sede administrativa la falta de facultades, potestades o habilitaciones legales para la realización de determinadas actuaciones «podría acarrear la nulidad de pleno derecho, en sede penal –pese a la afectación a derechos fundamentales– no se cuestiona la legitimidad ni la competencia» («Reflexiones sobre la legitimación de las investigaciones penales de vigilancia aduanera», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8, septiembre de 2012, p. 153).

¹⁴³ Rec. 864/2002 (ECLI:ES:TS:2003:5749). Y en la STS 1489/2003, de 65 de noviembre (rec. 894/2002 [ECLI:ES:TS:2003:6913]) se insistió en que «la ausencia de una regulación, cada vez más necesaria y urgente, de la policía judicial, propicia la posibilidad de una interpretación que permita la consideración del Servicio de Vigilancia Aduanera como policía judicial» (FD 2.º).

¹⁴⁴ Apartado IV del Preámbulo de la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica.

¹⁴⁵ MILANS DEL BOSCH y JORDÁN DE URRÍES, S., «Lo que no es el servicio de vigilancia aduanera: ni fuerza ni cuerpo de seguridad del Estado. Ni policía judicial», *ibid.*, p. 3. Y este mismo autor apunta que

Pero no solo eso. Más recientemente M. Moreno Corte ha afirmado que «la misma reflexión debería hacerse respecto del vacío legal en el que se enmarca la investigación de los hechos eventualmente constitutivos de delito en el seno de la “fase preprocesal” de investigación en sede administrativo». Eso sí, –continúa apuntando– «la atribución de las potestades propias de la policía judicial no debería hacerse de cualquier manera, sino respetando el principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), que obliga al legislador a realizar el “máximo esfuerzo posible para garantizar la seguridad jurídica”, de manera que la ley sea “suficientemente accesible, precisa y previsible en su aplicación para evitar cualquier riesgo de arbitrariedad”. En efecto, la ley cobraría especial relevancia como instrumento habilitante de las potestades investigadoras del delito y como límite de las actuaciones de la Administración, que deberían mantenerse siempre dentro de los parámetros establecidos. Solo a través de una habilitación legal que cumpliera con las exigencias de calidad y previsibilidad constitucionalmente exigidas podría evitarse que se repita el mismo escenario que se ha producido con el Servicio de Vigilancia Aduanera, al que se han reconocido las funciones propias de policía judicial sin una habilitación legal expresa»¹⁴⁶.

En suma, no cabe sino compartir, de nuevo, las palabras de la anterior autora conforme a las cuales «parece evidente que, dada la situación actual, el legislador ha abdicado de ejercer su función normativa, abandonando a su suerte a las dos partes de la relación jurídico-tributaria: en primer lugar, a la Administración, al obligarla a desarrollar de facto unas competencias investigadoras que, sin embargo, no le ha atribuido expresamente; en segundo lugar, al sospechoso, al impedirle ejercer unos derechos que, por el contrario, tiene expresamente reconocidos por el Texto Constitucional. Lo anterior evidencia la necesidad de una acción legislativa que proteja a aquella en su actuación y a este en su posición». Eso sí –precisa–, no se trataría «de impedir las facultades

«[d]e no ser rigurosos con la voluntad del legislador se estaría creando una competencia *extra legem* para el Servicio de Vigilancia Aduanera, que no ostenta la condición de Policía Judicial, con quiebra a la seguridad jurídica y al principio de legalidad, con todo lo que ello podría suponer en cuanto a la aportación en un proceso judicial de material probatorio viciado de nulidad»; y resulta que de la tramitación de la LORC puede afirmarse «la voluntad inequívoca del legislador de excluir a los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera de la condición de Fuerza y Cuerpo de Seguridad del Estado y de Policía Judicial, teniendo carácter colaborador de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y ello tan solo en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, no en otros, como de manera tajante delimita la Ley Orgánica de Represión del Contrabando» («Algunas notas sobre la voluntad del legislador manifestada en los debates parlamentarios acerca de que el servicio de vigilancia aduanera no sea policía judicial», *Anuario de Derecho Administrativo*, 2015, pp. 390 y 396, respectivamente).

¹⁴⁶ «La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal», *ibid.*, p. 128.

investigadoras de la Administración sino de habilitar legalmente su ejercicio, de la misma manera que tampoco se trata de atribuir al ciudadano derechos inexistentes, sino de permitir el ejercicio efectivo de los que le asisten en su defensa»¹⁴⁷.

Seguimos esperando, pues, la intervención de un legislador que, con su conducta vacilante, indolente e irresponsable, tanto daño está causando a la calidad democrática de nuestro Estado de derecho.

BIBLIOGRAFÍA

- FAIRÉN GUILLÉN, V.: «Sobre las policías judiciales española», *Revista de Derecho Procesal*, núm. 1, 1995, pp. 7 a 62; y núm. especial I, 1995, pp. 463-513.
- FERNÁNDEZ VÁZQUEZ, A.: «El Servicio de vigilancia aduanera. Problemática sobre su consideración como Policía Judicial», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2088, 1 de julio de 2009, pp. 1838-1853.
- IGLESIAS PÉREZ, F.: «La policía judicial del siglo XXI. El modelo de vigilancia aduanera», *Investigación Aduanera y Fiscal (IAF)*, Asociación de Funcionarios del Cuerpo Superior de Investigación Aduanera y Fiscal de Vigilancia Aduanera (AEAT) <http://www.investigacionaduanerafiscal.es/wp-content/uploads/2018/02/LA-PJ-DELSXXI.pdf>.
- JIMÉNEZ VILLAREJO, J.: La Policía Judicial: una necesidad, no un problema, *Revista del Poder Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, núm. especial II, 1988, pp. 177 y ss.
- MILANS DEL BOSCH y JORDÁN DE URRÍES, S.: «Algunas notas sobre la voluntad del legislador manifestada en los debates parlamentarios acerca de que el servicio de vigilancia aduanera no sea policía judicial», *Anuario de Derecho Administrativo*, 2015, pp. 389-403.
- «Lo que no es el servicio de vigilancia aduanera: ni fuerza y cuerpo de seguridad del Estado, ni policía judicial», *La Ley Penal*, núm. 116, 1 de septiembre de 2015, pp. 1-34.
- MORALES GARCÍA, O.; y FERRERES COMELLA, V.: «Vigilancia aduanera como policía judicial y prueba ilícita: la dimensión constitucional del problema», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 55, octubre de 2015, pp. 24-33.
- «El Servicio de Vigilancia Aduanera como policía judicial: la dimensión constitucional del problema», *Diario La Ley*, núm. 8666, 16 de diciembre de 2015, pp. 1-15.

¹⁴⁷ «La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal», *ibid.*, p. 229.

- MORENO CORTE, M.: *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La necesidad social del castigar al malhechor y la lucha contra el fraude fiscal: el doble paradigma de la validez de la prueba ilícita», *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Vol. II, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 1163-1221.
- NAVARRO MASSIP, J.: «Reflexiones sobre la legitimación de las investigaciones penales de vigilancia aduanera», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8, septiembre de 2012, pp. 151-160.
- ZUBIRI DE SALINAS, F.: «La policía judicial», *Poder Judicial*, núm. 19, 1990, pp. 69-88.

Con ocasión del quinto aniversario del fallecimiento de Ángel Aguillo Avilés, Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba, esta obra colectiva rinde homenaje a una de las figuras más lúcidas del pensamiento jurídico contemporáneo en el ámbito financiero-tributario. Concebida a partir de los tres grandes espacios institucionales en los que desarrolló su actividad profesional –la Universidad, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo–, el volumen reúne a colegas que, desde el rigor académico y el respeto intelectual que siempre suscitó, abordan los principales ejes que vertebraron su labor: la Constitución, el Derecho Financiero y Tributario y, de manera singular, el Derecho Financiero Constitucional, de cuyo estudio fue pionero y firme impulsor. Estructurada en tres bloques temáticos –Derecho Constitucional, Derecho Financiero Constitucional y Derecho Financiero ordinario–, la obra ofrece una reflexión sistemática sobre cuestiones nucleares y problemáticas que suscitan, en la actualidad, tanto el Derecho Financiero Constitucional como el Derecho Financiero ordinario. Este Libro Homenaje constituye, así, memoria viva y reconocimiento académico a un jurista cuya voz continúa iluminando el estudio constitucional del Derecho Financiero.

Colección **Derecho Financiero y Tributario**

Director:

José Pedreira Menéndez

Títulos publicados:

La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades

Jorge Taboada Villa